

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Daňové úniky u vybraných daní v České republice

Tax Evasion of Selected Taxes in the Czech Republic

Student: Bc. Pavlína Škutová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jiřina Krajčová

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Pavlína Škutová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Daňové úniky u vybraných daní v České republice**
Tax Evasion of Selected Taxes in the Czech Republic

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Daňový systém v České republice
 3. Daňové úniky a stínová ekonomika
 4. Analýza problematiky daňových úniků
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem 2013*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 1192 s. ISBN 978-80-7263-769-0.
ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.
VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. vyd. Praha: 1. VOX, 2012. 372 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jiřina Krajčová**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně Příloh č. 1 a 2 vypracovala samostatně. Přílohy č. 4, 5 a 6 dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě dne 25. 4. 2014

.....Škutová!.....

Pavčina Škutová

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Daňový systém v České republice	6
2.1	Třídění daní.....	6
2.2	Současná daňová soustava České republiky.....	7
2.3	Daň z příjmů	8
2.3.1	Daň z příjmů fyzických osob	9
2.3.2	Daň z příjmů právnických osob	13
2.4	Daň z přidané hodnoty.....	14
2.5	Spotřební daně	15
2.6	Ekologické daně	17
3	Daňové úniky a stínová ekonomika	19
3.1	Definice daňového úniku	19
3.2	Daňové úniky a minimalizace daně u daně z příjmů	21
3.3	Optimalizace daně z příjmů	22
3.3.1	Optimalizace zaměřená na fyzické osoby	23
3.3.2	Optimalizace zaměřená na právnické osoby	25
3.4	Daňové ráje.....	27
3.5	Daňové úniky u DPH.....	29
3.6	Daňové úniky u spotřebních daní	31
4	Analýza problematiky daňových úniků	40
4.1	Vývoj příjmů státního rozpočtu	40
4.2	Analýza příjmů přímých daní	42
4.2.1	Analýza daně z příjmů fyzických osob	42
4.2.2	Analýza daně z příjmů právnických osob	45
4.3	Analýza příjmů daně z přidané hodnoty	47
4.4	Analýza příjmů spotřební daně	48

4.4.1	Metanolová kauza	49
4.5	Metody odhadů používané v tržních ekonomikách pro odhady stínové ekonomiky	50
4.6	Aplikace Gutmannovy metody pro odhad stínové ekonomiky v České republice	51
4.7	Shrnutí kapitoly	55
5	Závěr	58
	Seznam literatury	59
	Seznam zkratk	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Jednotlivé přílohy	

1 Úvod

Jen těžko by se hledal stát, který nepostihují daňové úniky. Stínová ekonomika je součástí téměř každé ekonomiky daného státu a většina států, ale i Evropská unie, se snaží omezovat úniky na dani a velikost šedé ekonomiky.

Diplomová práce je zaměřena na daňové úniky u vybraných daní v České republice: daň z příjmů právnických a fyzických osob, daň z přidané hodnoty a spotřební daň. V případě těchto daní dochází k nejčastějším únikům na dani a k nejvyšším únikům dochází samozřejmě u nepřímých daní, primárně u daně z přidané hodnoty.

Cílem práce je analýza problematiky daňových úniků zaměřená na příčiny daňových úniků, seznámení se s metodami odhadů šedé ekonomiky a aplikace vybrané metody na Českou republiku za účelem odhadu výše stínové ekonomiky v posledních letech. Práce je strukturovaná do tří základních částí.

První část se zabývá daňovým systémem v České republice a zaměřuje se na historický vývoj daní, základní pojmy daňové teorie, základní členění daní a samozřejmě i a současnou daňovou soustavu. Nechybí ani základní charakteristika vybraných daní, podle právního stavu v roce 2014. Daňovým únikům a šedé ekonomice je věnována část druhá. Obnáší nejen definování tohoto pojmu, ale i současné konkrétní daňové úniky u jednotlivých daní a problém daňových rájů. U daně z příjmů jsou uvedeny i možnosti optimalizace. Závěrečná část práce analyzuje vývoj příjmů do státního rozpočtu u vybraných daní. U každé daně je také obecně charakterizován největší problém šedé ekonomiky, tedy jakým způsobem dochází k daňovému úniku nejčastěji u konkrétní daně. Analýza spotřební daně je doplněna podkapitolou věnující se metanolové aféře, která je vůbec největší a nejhorší kauzou svého typu v tuzemsku, hlavně kvůli pěti desítkám úmrtí a dalším desítkám lidí s trvale poškozeným zdravím. Dále jsou vymezené metody odhadů pro odhady výše stínové ekonomiky používané v tržních ekonomikách. Nejvhodnější metodou pro Českou republiku se jeví Gutmannova metoda, která je aplikována na Českou republiku a je odhadnuta výše šedé ekonomiky v letech 2003 – 2012.

V diplomové práci byla použita metoda komparace a analýzy a také konkrétně „Metoda poměru odložené peněžní pohledávky“ (metoda currency-ratio) Petera Gutmanna.

2 Daňový systém v České republice

Základní úlohou daní v ekonomice je v nejobecnějším pohledu zřejmá: zajistit příjmy do veřejných rozpočtů, které potřebuje k fungování každý existující stát. Daně však nejsou vybírány pouze k financování vládních výdajů, ale také pro realizaci tří základních funkcí, kterými je alokace, (re)distribuce a stabilizace veřejných financí.

Pojmy „daňový systém“ a „daňová soustava“ jsou mnohdy vnímány jako synonyma, avšak v literatuře nalezneme jejich striktní rozlišení. **Daňová soustava** představuje souhrn vybíraných daní v daném státě a v určitém čase. Jednotlivé daně jsou upraveny z právního hlediska v daňových zákonech. Širší pojem než daňová soustava je **daňový systém**, který kromě daňové soustavy zahrnuje i právně, organizačně a technicky ustanovený systém institucí, jež mají na starosti správu daní a také jejich vyměřování, kontrolu a vymáhání. (Široký, 2003)

Daně se začínaly formovat od samého počátku lidské pospolitosti. O jejich prvopočátcích a historii vývoje na území České republiky pojednává Příloha č. 1. Neméně důležitá je i daňová teorie a funkce daní, která je uvedena v Příloze č. 2.

2.1 Třídění daní

Daně lze klasifikovat podle různých kritérií, záleží pro jaký účel a způsob použití je vytvářen. Tato subkapitola je zaměřená na několik nejvíce používaných kritérií třídění daní.

Mezi jedno z nejzákladnějších a nejpoužívanějších typologizací je rozlišení daní **podle způsobu jejich uložení** neboli podle vazby na důchod poplatníka na:

- **daně přímé**, které jsou vyměřeny poplatníkovi z jeho důchodu, a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt. Lze je rozdělit ještě na daně důchodové (daň z příjmů) a majetkové (např. dědická, darovací),
- **daně nepřímé**, u kterých se předpokládá, že je subjekt neplatí z vlastního důchodu, ale přenáší je na subjekt jiný. Daně jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb, převodů apod. a je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny.

Další třídění rozlišuje daně **podle objektu daně**, tzn. definování předmětu, ke kterému se daň vztahuje. Mohou to být daně:

- důchodové,

- výnosové,
- majetkové,
- z hlavy (subjektové),
- obrátové,
- spotřební.

Podle **vztahu k poplatníkovi** lze členit daně na **osobní** a **in rem** (latinský „in rem“ = „na věc“). Toto členění zohledňuje platební schopnost poplatníka.

Mezi další důležité třídění daní je **podle dopadu neboli progresu**. Slouží zejména pro posouzení spravedlnosti zdanění a sleduje, jak se mění daňové zatížení s růstem důchodu poplatníka. Rozlišujeme tři typy, daně:

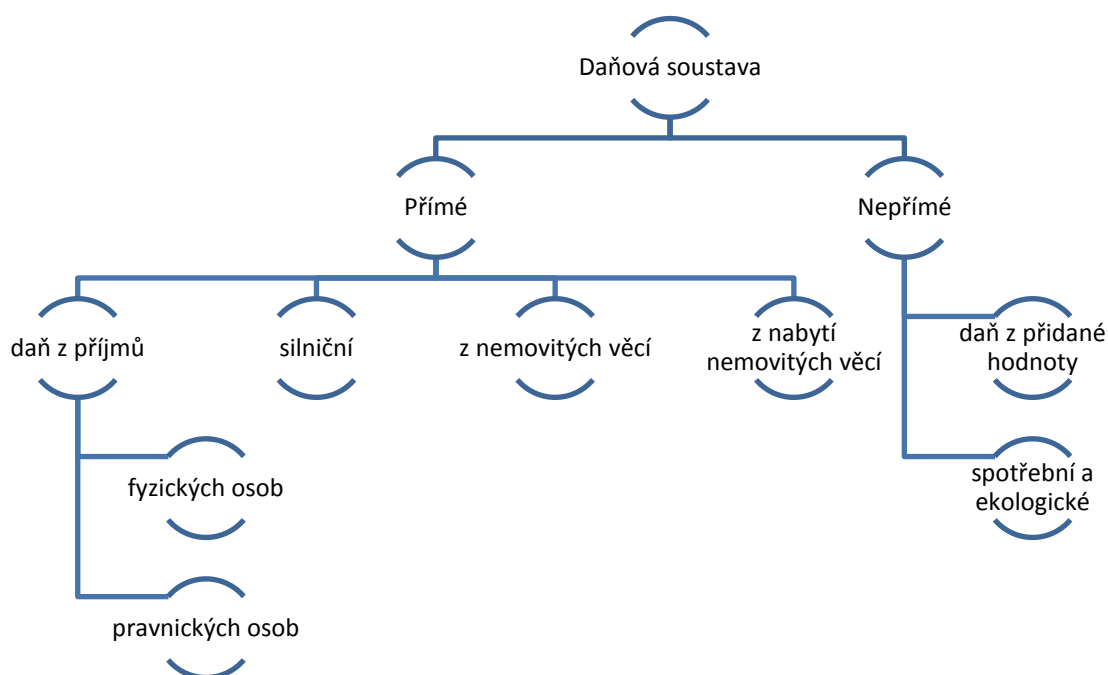
- proporcionální – s růstem důchodu se míra zdanění poplatníka nemění,
- progresivní – s růstem důchodu míra zdanění roste,
- regresivní – míra zdanění s růstem důchodu klesá.

Poslední uvedené členění je třídění daní podle **vztahu sazby k základu daně**, jedná se o vztah mezi velikostí daňového základu a velikostí daně. Dělí se na specifické neboli jednotkové, ad valorem a stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu. Pro daně **specifické** je charakteristické stanovení daňového základu podle množství jednotek nebo množství jednotek užitečné vlastnosti (např. počet litrů čistého alkoholu). Patří zde zejména daně spotřební, daň pozemková a domovní. „*Daně ad valorem se určují podle ceny zdaňovaného základu*“, jak uvádí Kubátová (2005, s. 32). Je zde zařazena daň z přidané hodnoty, ale patří zde také i daň důchodová či výnosová, navíc tyto daně rostou s inflací a jejich podíl v ceně výrobků je stále stejný. Daně stanovené **bez vztahu** ke zdaňovanému základu platí všechny subjekty jen díky tomu, že existují. Jedná se o daně paušální a z hlavy a poplatník nemůže ovlivnit výši těchto daní, nemají distorzní efekty. (Kubátová, 2005).

2.2 Současná daňová soustava České republiky

Daňovou soustavou je označena soustava daní daného státu, která je vytvářena jako ucelený systém sestavený pro primární účel zabezpečení příjmů do státního rozpočtu a dále pro příjmy rozpočtů krajů, měst a obcí, prostřednictvím vybírání daní. Cílem je zabezpečení chodu státní správy a veřejného sektoru. Současná daňová soustava České republiky, uzákoněna k 1. 1. 1993, se skládá z následujících daní viz Obr. 2.1. (Šebestíková a kol., 2012)

Obr. 2.1 Současná daňová soustava České republiky



Zdroj: Šebestíková a kol., 2012

V následujících kapitolách jsou uvedeny základní charakteristiky daně z příjmů a nepřímých daní, jelikož je práce na ně zejména zaměřena.

2.3 Daň z příjmů

Daň z příjmů je daní důchodového typu. Právní úprava se nachází v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP), který se skládá z několika částí. První část se zabývá úpravou daní z příjmů fyzických osob, následující druhá část se věnuje daní z příjmů právnických osob, ve třetí části se nachází společná ustanovení, tedy právní úpravy, které jsou společné pro obě skupiny poplatníků. Čtvrtá část nese název „Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů“ a zabývá se zejména problematikou daňového přiznání, uplatnění nezdanitelných částek daně a daňového zvýhodnění apod. Poslední pátá část zahrnuje údaje o povinnosti registrace k dani z příjmů. V závěru se nachází ještě „Přechodná a závěrečná ustanovení“.

Novelizace nabývající účinnost od 1. ledna 2015 s sebou přinese další dvě nové části zákona, a to „Odvod z úhrnu mezd“ a „Pravomoci vlády a ministerstva financí“.

ZDP obsahuje také tři přílohy. Příloha č. 1 se věnuje třídění hmotného majetku do odpisových skupin. V současné době máme šest odpisových skupin. Příloha č. 2 upravuje

postup v případě přechodu fyzické osoby z vedení účetnictví na daňovou evidenci a Příloha č. 3 se zabývá postupem při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví. (Marková, 2014)

2.3.1 Daň z příjmů fyzických osob

Touto daní se zdaňují veškeré příjmy fyzických osob, vyjma příjmů, které nejsou předmětem daně nebo které jsou od daně osvobozeny. Poplatníci mohou být daňoví rezidenti České republiky anebo daňovými nerezidenty. Za daňové rezidenty se považují (podle § 2 odst. 2 ZDP) poplatníci, jež mají na území České republiky bydliště či se zde obvykle zdržují (pobyt nejméně 183 dnů v kalendářním roce a to souvisle nebo v několika obdobích). Rezidentům plyne daňová povinnost, která se vztahuje nejen na příjmy ze zdrojů na území České republiky, ale taktéž na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Daňovým nerezidentům pak plyne daňová povinnost pouze z příjmů ze zdrojů na území České republiky.

Předmětem této daně jsou jednotlivé druhy příjmů, které jsou dle specifik zařazeny do následujících pěti kategorií:

- příjmy ze závislé činnosti (§ 6 ZDP),
- příjmy ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP),
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8 ZDP),
- příjmy z nájmu (§ 9 ZDP),
- ostatní příjmy (§ 10 ZDP).

Zdanitelnými příjmy jsou nejen příjmy peněžní, ale také příjmy v nepeněžní formě (naturální či jiné podobě, např. dosažené směnou).

Příjmy, které **nejsou předmětem** daně, jsou uvedeny v § 3 odst. 4 ZDP, jedná se např. o příjmy z rozšíření rozsahu nebo vypořádání společného jmění manželů, úvěry a zápůjčky (vyjma specifik), příjmy získané nabytím akcií nebo podílových listů (podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby), příjem plynoucí poplatníkovi, který vypomáhá s domácími pracemi v zahraničí (tzv. au-pair), příjem z vypořádání spoluvlastnictví rozdělením věci podle velikosti spoluvlastnických podílů, majetkový prospěch vydlužitele při bezúročné zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce, výprosníka při výprose.

Výčet **příjmů osvobozených** od daně z příjmů fyzických osob včetně podmínek osvobození se věnuje § 4 ZDP. Jedná se o příjmy z prodeje rodinného domu, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor, a souvisejícího pozemku a ostatních nemovitých věcí při splnění podmínek či časového testu, příjmy z prodeje hmotné věci (vyjma příjmů z prodeje cenných papírů, motorových vozidel, letadel a lodí, nepřesahuje-li doba mezi nabytím dobu jednoho roku a movité věci, které byly zahrnuty v obchodním majetku 5 let před prodejem), dávky nemocenského pojištění, důchodového pojištění dle zákona, stipendia ze státního rozpočtu atd. Nový § 4a se zabývá osvobození bezúplatných příjmů, který např. osvobozuje nabytí z dědictví či odkazu. Což znamená, že od 1. 1. 2014 je dědická daň v podstatě zrušena, resp. přenesena do daně z příjmů a osvobozena pro všechny nabyvatele dědictví.

Od základu daně lze odečíst i tzv. **nezdánitelné části základu daně** (§ 15 ZDP) a spadá zde hodnota bezúplatného plnění, pokud hodnota přesáhne 2 % ze základu daně v daném zdaňovacím období nebo činí minimálně 1 000 Kč, celkem lze odečíst maximálně 15 % ze základu daně. Bezúplatné plnění pro zdravotnické účely (2 000 Kč za jeden odběr bezpříspěvkového dárce a 20 000 Kč za odběr orgánu od žijícího dárce. Dále např. zaplacené úroky z úvěru ze stavebního spoření, úrokům z hypotečního úvěru, zaplacené penzijní pojištění snížené o 12 000 Kč, životní pojištění (maximálně 12 000 Kč), zaplacené členské příspěvky odborové organizaci, úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání dle příslušného zákona.

Mezi **příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky uvedené v § 6 ZDP** jsou zařazeny zejména plnění v podobě příjmů z pracovněprávního, služebního, členského nebo obdobného poměru, funkčního požitku, příjmy za práci člena družstva, společníka společnosti s ručením omezeným, komanditisty komanditní společnosti, odměny člena orgánu právnické osoby, orgánu právnické osoby, likvidátora.

Naopak předmětem daně ze závislé činnosti **nejsou** (§ 6 odst. 7 ZDP) cestovní náhrady související s výkonem závislé činnosti do výše stanovené zvláštním předpisem, hodnota osobních ochranných pracovních prostředků (pracovní oděvy, obuv, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků, ochranné nápoje opět v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem, zálohy přijaté zaměstnavatelem, aby je zaměstnanec vydal jeho jménem a také náhrady za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce.

Jako příjmy **osvobozené** od daně (§ 6 odst. 9 ZDP) lze například uvést nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců, hodnota stravování

poskytovaného zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti či v rámci závodního stravování poskytovaná jiným subjektem, nepeněžní plnění poskytovaná z fondu kulturních a sociálních potřeb (v úhrnu nejvýše do 20 000 Kč), příjmy za práci žáků a studentů z praktického vyučování a praktické přípravy atd. (Marková, 2014)

Poplatníkem daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků je zaměstnanec. Zaměstnavatel je v pozici plátce daně a je povinen srazit a odvést daň příslušnému správci daně. Dílčím základem daně pro výpočet daně podle § 6 je úhrn veškerých peněžních i nepeněžních příjmů snížený o příjmy, které jsou osvobozeny nebo nejsou předmětem daně a zvýšený o povinné pojistné na zdravotní a sociální pojištění, které za své zaměstnance odvádí zaměstnavatel, tzv. superhrubá mzda. *„K významné změně ve způsobu stanovení základu daně ze závislé činnosti dojde od roku 2015, kdy bude zrušena tzv. superhrubá mzda a záloha na daň, případně daň se bude počítat z hrubé mzdy. V souvislosti s tím dojde i ke zvýšení sazby daně na 19 %.“* (Rylová 2012, s. 119)

Dále musí zaměstnavatel odvést zdravotní pojištění (4,5 %) a sociální pojištění (6,5 %) placené zaměstnancem. Zaměstnavatel ještě odvádí sociální a zdravotní pojištění za všechny své zaměstnance ve výši 25 % sociální pojištění + 9 % zdravotní pojištění. Základem daně jsou hrubé mzdy zaměstnanců.

Zvláštní sazba daně se uplatní, pokud příjem dle § 6 nepřesáhne u téhož zaměstnavatele částku 5 000 Kč za kalendářní měsíc a zaměstnanec nepodepsal u tohoto zaměstnavatele prohlášení k dani. (Šebestíková a kol., 2012)

Dílčí základ daně **příjmy ze samostatné činnosti (viz § 7 ZDP)** zahrnuje příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živnostenského podnikání, podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku, příjmy z jiného podnikání (např. daňoví poradci, advokáti, lékaři), příjem z nájmu majetku zařazeného do obchodního majetku, příjem z výkonu nezávislého povolání (např. znalce, tlumočníka), příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv apod.

U příjmů z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti se dílčí základ daně stanoví jako rozdíl zdanitelných příjmů (výnosů) a výdajů prokazatelně vynaložených na jejich dosažení, zajištění a udržení. Navíc si poplatník může vybrat, zda uplatní skutečné výdaje

vedené v účetnictví, příp. daňové evidenci nebo zda uplatní výdaje procentem z příjmů (§ 7 odst. 7), je-li to pro něj výhodnější. Výdaje procentem z příjmů může uplatnit ve výši:

- **80 %** z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z řemeslného živnostenského podnikání
- **60 %** z příjmů z živnostenského podnikání (vyjma řemeslného podnikání)
- **40 %** z jiného podnikání a jiné samostatné činnosti, maximálně jde uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč.
- **30 %** z příjmů z nájmu majetku zařazeného do obchodního majetku, nejvýše lze uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč.

Poplatníci, kteří mají příjmy podle § 7, mohou ve zdaňovacím období dosáhnout dílčího základu daně nebo daňové ztráty. „Z dosaženého dílčího základu daně se vychází při stanovení vyměřovacího základu pro výpočet pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.“ (Šebestíková a kol., 2012, str. 54).

Dalším dílčím základem jsou **příjmy z kapitálového majetku dle § 8 ZDP**, který je tvořen zejména podíly na zisku (dividendy) z majetkového podílu na společnosti (s.r.o., a.s., k.s.), podíly na zisku plynoucí z členství v družstvu, podíly na zisku tichého společníka a dále úroky a jiné výnosy z držby cenných papírů, úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách, úroky z peněžních prostředků na účtu, který není určen k podnikání atd.

Za příjmy z nájmu (viz § 9 ZDP) jsou považovány příjmy z nájmu nemovitých věcí (pozemky, stavby, samostatné nebytové prostory), bytů a movitých věcí. Pokud je příjem z movitých věcí pouze příležitostný, zahrnuje se do ostatních příjmů (§ 10). Příjmy plynoucí manželům ze společného jmění manželů, se zdaňují pouze u jednoho z nich. Poplatník může uplatnit výdaje prokazatelně vynaložené (z účetnictví či daňové evidence) nebo procentem z příjmů ve výši 30% (nejvýše však do výše 600 000 Kč). Stejně jako u § 7 ZDP i zde může být dosaženo dílčího daňového základu nebo daňové ztráty.

Do ostatních příjmů podle § 10 ZDP se zahrnují příjmy, které nespadají do výše uvedených dílčích základů daně (§ 6 - § 9). Jedná se zejména o příjmy z příležitostných činností včetně příjmů ze zemědělské výroby neprovozované podnikatelem. Dále např. ceny z veřejných soutěží, sportovních soutěží, výhry v loteriích a sázkách. Dílčím základem daně je

příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje vyšší než příjmy, k rozdílu se nepřihlíží.

Sazba daně (§ 16 ZDP) činí 15% ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně (§ 15) a položky odčitatelné od základu daně (§ 34) zaokrouhleného na celá sta Kč dolů. U některých příjmů se uplatní zvláštní sazba daně (tzv. srážková daň), která činí také 15 %. Poplatníci s vysokými příjmy nesmí opomenout § 16a ZDP věnovaný solidárnímu zvýšení daně. To činí 7 % z kladného rozdílu mezi součtem příjmů dílčího základu daně podle § 6 a § 7 a 48násobkem průměrné mzdy¹.

Vypočtenou daňovou povinnost lze dále snížit o slevy na dani a daňové zvýhodnění na vyživované dítě, podrobněji v 3.3.1 kapitole.

2.3.2 Daň z příjmů právnických osob

Za poplatníka daně z příjmů právnických osob se považuje právnická osoba, organizační složka státu, podílový fond (podle příslušného zákona), podílový fond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem, fond penzijní společnosti, svěřenský fond. Poplatníci mohou být daňovými rezidenty anebo nerezidenty. Rezidentství se u právnických osob posuzuje podle toho, zda mají na území své sídlo či místo svého vedení (tzn. adresa místa, ze kterého je poplatník řízen).

Do předmětu daně se zahrnují příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, vyjma případů, které nejsou předmětem daně anebo jsou od daně osvobozeny. Jako příjmy, které **nejsou předmětem daně** (§ 18 odst. 2 ZDP), lze uvést příjmy získané nabytím akcií (podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby při splnění daných podmínek), majetkový prospěch vydlužitele při bezúročné zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce, výprosníka při výprose, vybrané příjmy plynoucí zdravotní pojišťovně, příjmy společenství vlastníků jednotek z dotací, apod.

Osvobození od daně (§ 19 ZDP) lze uplatnit např. na členský příspěvek podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, výnosy kostelních sbírek, příjem z nájemného družstevního bytu na základě nájemní smlouvy mezi bytovým družstvem a jeho členem (obdobně to platí i pro s.r.o. a jejího společníka), příjmy u kterých je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, příjem České národní banky a Fondu pojištění vkladů. Od 1. ledna

¹ Průměrná mzda, kterou stanovuje zákon upravující pojistné na sociální zabezpečení, se pro rok 2014 zvýšila o 58 Kč na 25 942 Kč. Došlo tedy i ke změně maximálního vyměřovacího základu na 1 245 216 Kč.

2014 zde přibyl i nový § 19b Osvobození bezúplatných příjmů, který mimo jiné osvobozuje bezúplatný příjem z nabytí dědictví či odkazu, nabytí vlastnického práva k pozemku a zřízení věcného břemene, pokud k nim došlo na základně rozhodnutí pozemkového úřadu, bezúplatný příjem přijatý z veřejné sbírky.

Sazba daně činí u **právnických osob** 19 % ze základu daně sníženého o položky odčitatelné od základu daně (§ 34 a § 20 odst. 7 a 8) a zaokrouhleného na celé tisícikoruny dolů. Výslednou daň lze ještě snížit o slevy na dani v rámci právnických osob, což je např. sleva na zaměstnance se zdravotním postižením, či těžkým zdravotním postižením.

Společná ustanovení pro daň z příjmů fyzických a právnických osob mimo jiné vymezuje stanovení základu daně, o co lze snížit nebo naopak je nutné zvýšit základ daně, charakterizuje výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, výši odpisů hmotného a nehmotného majetku, které si poplatník může podle ZDP uznat, položky odčitatelné od základu daně (§ 34) a také nový § 34b, který specifikuje výdaje vynaložené na výzkum a vývoj a také slevy na dani (§ 35). (Marková, 2014)

2.4 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je upravena Zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH), který zpracovává i příslušné předpisy Evropské unie. Zákon se skládá ze dvou částí a pěti příloh. První část „Základní ustanovení“ obsahuje čtyři hlavy:

- Hlava 1 – Obecná ustanovení
- Hlava 2 – Uplatňování daně
- Hlava 3 – Zvláštní režimy
- Hlava 4 – Správa daně v tuzemsku

Předmětem daně je (§ 2 ZDPH) dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti (podnikání) s místem plnění v tuzemsku, dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku a také úplatné pořízení zboží z jiného členského státu, jež bylo uskutečněné v tuzemsku a to osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti nebo právníkou osobou nepovinnou k dani. Za zdanitelné plnění se považují plnění, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny. **Osvobození od daně** bez nároku na odpočet daně se věnují § 51 – 62 a osvobození od daně s nárokem na odpočet daně jsou uvedeny v § 63 – 71g. Dále § 2a ZDPH specifikuje vynětí z předmětu daně. Jedná se o pořízení zboží z jiného členského státu při splnění daných podmínek (např. zvláštní režim,

nepřekročení hodnoty pořízeného zboží ve výši 326 000 Kč v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce).

Za **plátce daně** (§ 6 ZDPH) se považuje osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jestliže její obrat překročil 1 000 000 Kč nejvýše za 12 bezprostředně přecházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Tato osoba se stává plátcem od prvního dne v měsíci, který následuje po měsíci, v němž byl obrat překročen. „**Základem daně** je vše co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.“ (ZDPH 2014, § 36). V případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je tato částka snižena o daň. Základ daně také zahrnuje např. jiné daně, poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění, dotaci k ceně, vedlejší výdaje apod. § 36a – 41 ZDPH se věnuje výpočtu základu daně vybraných zdanitelných plnění. Plátce daně zdaňuje svá zdanitelná plnění a zároveň mu plyne nárok na odpočet daně, kterou sám zaplatil při pořízování vstupů v rámci své ekonomické činnosti. **Sazby DPH** pro rok 2014 činí 15 % pro sníženou sazbu daně a 21 % pro základní sazbu daně. **Zdaňovacím obdobím** (§ 99 ZDPH) je kalendářní měsíc. (Marková, 2014)

2.5 Spotřební daně

Spotřební daň se stejně jako DPH řadí mezi nepřímé daně. Stát zavádí různé spotřební daně hned z několika důvodů, nejčastěji jde o zvýšení příjmů do státního rozpočtu, ale také za účelem regulace ceny určitých komodit na trhu. Uvalením spotřební daně na vybranou komoditu se stát rovněž snaží o snižování poptávky po škodlivém zboží, jelikož spotřební daň v České republice se podílí na ceně zboží více jak 50 %. (www.businessinfo.cz)

Spotřební daně upravuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (ZoSD) a má sedm částí. Správu těchto daní vykonávají orgány Celní správy České republiky (Generální ředitelství cel, Celní ředitelství a pobočky celních úřadů). Spotřební daň se vztahuje na **minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky** (tzv. druhové kritérium), které zákon označuje jako „vybrané výrobky“. Podle územního kritéria jsou předmětem daně vybrané výrobky, které byly vyrobeny nebo dovezeny na daňové území Společenství ze třetích zemí. V případě, že je výrobek předmětem daně, nemusí to ještě automaticky znamenat budoucí zdanění. Což se odvíjí od konstrukčních nástrojů a z tohoto úhlu pohledu jsou předmětem daně výrobky **zdaňované** spotřební daní nebo **osvobozené** od spotřební daně.

Plátcem daně (§ 4 ZoSD) je právnická nebo fyzická osoba, která je výrobcem, provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem nebo odesílatelem. Poplatníky jsou kupující vybraných výrobků, poněvadž v ceně výrobku je již daň obsažena. Předmětem daně dle § 7 ZoSD jsou vybrané výrobky vyrobené na daňovém území Evropské unie nebo na toto území dovezené. Obecně se daň stanoví jako součin základu daně a příslušné sazby daně stanovené pro vybraný výrobek. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, s výjimkou dovážených vybraných výrobků. (Marková, 2014)

Jednou ze zásadních otázek je, ve kterém státě dojde ke zdanění vybraného výrobku, podle toho rozlišujeme dva principy výběru daně: v zemi původu (výroby) a v zemi spotřeby. Princip **země původu** znamená, že výrobek je zdaněn v zemi, kde byl vyroben a v zemích spotřeby je buďto osvobozen od daně nebo vyňat z předmětu daně. Tento způsob se využívá u pouze okrajově u spotřebních i ekologických daní, při dodání výrobků mezi státy Společenství. Základním principem výběru spotřebních i ekologických daní v rámci EU je princip **země spotřeby**. Podle tohoto principu je výroba vybraných výrobků osvobozena od daně, příp. bez daně nebo zdaněna a následuje vrácení daně a v zemi spotřeby poté podléhá zdanění. (Svátková, 2009)

Výroba vybraných výrobků je proces, při kterém:

- vybraný výrobek vznikne,
- z vybraného výrobku (předmětem spotřební daně) vznikne další vybraný výrobek, který je předmětem jiné spotřební daně,
- z minerálního oleje pod daným kódem nomenklatury vznikne minerální olej uvedený pod jiným kódem nomenklatury.

Dalším důležitým termínem je **daňový sklad**. Jedná se o prostorově ohraničené místo na území tuzemska, jež může být přerušeno pouze veřejnou komunikací. Daňový sklad je dělen na výrobní a distribuční. Vybrané výrobky je možné vyrábět pouze v daňovém skladu (vyjma pár výjimek). Vybrané výrobky jsou v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Také u osvobození od spotřebních daní jsou dva typy, a to osvobození podmíněné a trvalé. **Podmíněné osvobození** znamená dočasné či časově omezené osvobození od daně a to pouze po dobu, kdy je výrobek umístěn v daňovém skladu nebo je výrobek přepravován mezi dvěma daňovými sklady nebo je přepravován z daňového skladu oprávněnému příjemci. S režimem podmíněného osvobození mají právo „styku“ pouze

tři osoby: provozovatel daňového skladu, oprávněný příjemce a daňový zástupce provozovatele daňového skladu z jiného členského státu. (Svátková, 2009)

Provozovatel daňového skladu může být právnická nebo fyzická osoba, jež k provozování tohoto skladu získala povolení od celního ředitelství a to výrobního či distribučního daňového skladu, případně obou skladů zároveň. **Daňový zástupce provozovatele daňového skladu z jiného členského státu** je rovněž právnická či fyzická osoba, která má sídlo (místo pobytu) v tuzemsku a zastupuje zde provozovatele daňového skladu z jiného státu EU. *Daňový zástupce nesmí přijaté výrobky v režimu podmíněného osvobození skladovat ani odesílat a tudíž ihned po přijetí musí tyto výrobky uvést do volného oběhu, čímž mu vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň* (Svátková, 2009). Také má povinnost daň zajistit. **Oprávněný příjemce** je právnická či fyzická osoba, která přijímá vybrané výrobky z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození v rámci svého podnikání. Tuzemský příjemce (ať už je v postavení oprávněného příjemce či nikoliv) má povinnost zajistit daň, podat daňové přiznání a přiznat a odvést daň. Oprávnění příjemci mají právo pořizovat vybrané výrobky bez zahraniční spotřební daně a dělí se do dvou skupin podle četnosti přijímání výrobků: opakované a jednorázové přijetí vybraných výrobků. V případě porušení režimu podmíněného osvobození při dopravě jsou vybrané výrobky z tohoto režimu vyjmuty a uvedeny do volného oběhu, což znamená i povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, přičemž zde platí obecná zásada, že tuto povinnost má provozovatel odesílajícího daňového skladu. **Volným daňovým oběhem** se rozumí sféra oběhu, ve které se vybrané výrobky pohybují mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně. (Svátková, 2009)

Povinnost spotřební daň **přiznat a zaplatit** je nutné odlišovat od povinnosti **odvést daň státu**. „*Vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit je v podstatě signálem vyslaným zákonem plátcí daně informujícím ho o tom, že musí daň vypočítat, zahrnou ji do své daňové evidence a zaplatit ji správci daně.*“ (Svátková, 2009, str. 91). Tato povinnost vzniká okamžikem uvedení vybraného výrobku do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. Samotný proces přesunutí finančních prostředků na účet státu je již povinností odvést daň státu. (Svátková, 2009)

2.6 Ekologické daně

Ekologické daně náleží mezi tzv. nápravné daně, které vyjadřují náklady společnosti na odstranění negativní externality. Jedná se o různé škodlivé látky, které znečišťují životní

prostředí, ale také jsou škodlivé lidskému zdraví. Ekologické daně byly zavedeny do daňového systému České republiky v lednu roku 2008 a zahrnovaly tyto tři daně: daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Daň ze zemního plynu byla již v minulých letech zakomponována do spotřební daně z minerálních olejů, ale zbylé dvě vyjmenované daně byly zcela nové. V českém daňovém systému jsou tedy ekologické daně „nejmladší“. (Svátková, 2009)

3 Daňové úniky a stínová ekonomika

„V memoárech Jeana Monneta² se dočteme, že když šel jeho dědeček platit daně, oblákal si nedělní šaty. Současný poplatník má spíše tendenci vystrojít se na válečnou stezku“ (Široký, 2008, s. 240). V otázce výběru daní a velikosti daňové zátěže vždy stojí proti sobě dva zájmy, zájem státu vybrat na daních co nejvíce a zájem plátce odvést na daních co nejméně. Míra zdanění má vliv na existenci daňových úniků a pro každou vládu je velmi náročný úkol stanovit optimální hranice zdanění. Mimo jiné je nutno zohlednit i ekonomickou a psychologickou hranici zdanění v dané zemi, jelikož s nimi úzce souvisí rozsah daňových úniků. Za **ekonomickou hranici zdanění** se považuje hranice, do které může být aplikováno zdanění, aniž by byla negativně ovlivněna výkonnost ekonomiky. **Psychologická hranice zdanění** naopak souvisí s individuálním ekonomickým subjektem. Představuje hranici, do které zdanění nevnímá anebo vnímá, avšak nepociťuje vůči dané výši negativní reakce. Za hlavní příčiny psychologických aspektů zdanění se považují nejen subjektivní daňová zatížení, ale také daňovou mentalitu národa. Poplatník si je vědom, že daňové úřady nemohou zkontrolovat každé daňové přiznání a existuje pro ně reálná šance na nepotrestání, což přispívá k psychologickým příčinám daňových úniků. Martinez (1990) tvrdí, že jde o velmi zvláštní delikt, který ač je postihován pravidly právní vědy, je veřejnému mínění lhostejný.

3.1 Definice daňového úniku

Nejčastěji pojem daňový únik představuje ze strany daňového poplatníka minimalizaci až nulaci daňové povinnosti, avšak jednoznačné vymezení pojmu daňový únik v současné literatuře nenajdeme (Široký, 2003). Daňový únik lze členit na legální a nelegální, ačkoliv někteří autoři spojují s pojmem daňový únik pouze nelegální krácení daně a ve specifikaci těchto pojmů vznikají jisté niance mezi autory. Někteří autoři považují za daňový únik nejen nelegální aktivity porušující se daňovým zákonům, ale i snahu o minimalizaci daně s využitím všech legálních možností, ačkoliv někdy v rozporu s původním úmyslem zákonodárce. V anglických odborných textech se lze setkat s pojmy tax avoidance a tax evasion, přičemž rozdíl mezi nimi je v jejich legálnosti.

Internetový portál Sagnit považuje za **legální daňové úniky** pouze využívání nedostatků v zákonech, které nebyly záměrem zákonodárce, avšak optimalizaci daňové povinnosti daných přímo právními předpisy (např. stanovení způsobu odpisů) za legální

² Jean Monnet je jedním ze zakladatelů Evropských společenství.

daňový únik nepovažuje. Vyhýbání se placení daní (tax avoidance) zahrnuje v podstatě legální aktivity vedoucí k minimalizaci daňové povinnosti. Tato optimalizace zahrnuje využívání všech dostupných zákonů včetně uplatnění daňových úlev a veškerých výjimek, ale mnohdy také využívání mezer v daňových zákonech a souvisejících předpisů. „Pokud deklarovaná aktivita vedoucí ke snížení daně odpovídá skutečnosti (není fiktivní) i platným právním předpisům, nelze ji považovat za daňový únik plynoucí z nelegálního jednání.“ (Šíroký, 2008, s. 242)

Možnosti legálně se vyhnout placení daní charakterizuje Martinez (1990) třemi způsoby. První, že sám daňový zákon takovouto možnost upravuje formou zvýhodněného daňového režimu (př. paušální výdaje). Dalším je případ, kdy se poplatník zdrží zdanitelné činnosti, plnění či úkonu, zejména v případech nadměrného daňového zatížení. Je-li nad určitou hranicí příjmu sazba daně příliš vysoká, pak poplatník raději další jednotku práce nevykoná a vyhne se daňové povinnosti tím, že ji nahradí nezdánitelným volným časem. Poslední možnost je charakterizována jako volba nejméně zdaněného způsobu provedení díky využívání mezer v daňovém systému, nazýváno také jako „daňová obratnost“. A právě u této možnosti vznikají spory mezi jednotlivými autory, je-li tato forma vyhýbání se daňové povinnosti ještě v mezích zákona.

Nelegální daňový únik (tax evasion) znamená jednání poplatníka za hranicí zákona, tzv. obcházení daně. Jedná se o přímé porušení zákonů a zakládají trestní odpovědnost poplatníka. Podle stupně závažnosti mohou spadat do stínové (šedé) oblasti ekonomiky (nezdaněné a nepřiznané příjmy) anebo do „černé“ ekonomiky, která představuje příjmy spojené s kriminální činností. (Šíroký, 2003)

Nelegální minimalizace daně (daňový únik) tedy zahrnuje aktivity vedoucí ke snížení daňové povinnosti a zároveň, ať vědomě či nevědomě, porušují daňové předpisy a mohou být (ve větší či menší míře) nejen prokazatelné, ale i postižitelné. Nejčastěji bývá za daňový únik uložena některá z forem pokuty nebo penále, které v rámci správního řízení vyměřují příslušné kontrolní orgány. Do trestného činu spadá jen malá část daňových úniků a podmínky pro jeho kvalifikaci jsou v zemích upraveny různě, někde dokonce tento typ trestného činu nemají vůbec. Pro jeho kvalifikaci je mnohdy nutné, aby se jednalo o úmyslný čin a zároveň aby vzniklá škoda dosáhla určité hranice. Hranice mezi legální minimalizací daně a daňovým únikem není vždy jednoznačná. Všechny nelegální úniky nemusí být nutně záměrem a podvodnou činností. Mnohé mohou vznikat spíše z neznalosti, nedostatečné

informovanosti, neopatrnosti či nedbalosti. Tomu nahrává nepřehlednost a složitost daňových zákonů, navíc v tuzemsku dochází k častým změnám nejen v daňových zákonech, ale i souvisejících předpisů. Snadno pak dochází k odlišným výkladům nejen mezi daňovými poradci či právníky, ale dokonce mezi finančními úřady a kontrolujícími úředníky. Kvůli složitosti daňových předpisů je pro plátce často typická tzv. racionální neznalost, kdy je pro něj příliš nákladné získat všechny dostupné informace a raději dává přednost neznalosti.

3.2 Daňové úniky a minimalizace daně u daně z příjmů

Snaha poplatníků (fyzických i právnických osob) odvést co nejnížší nebo žádnou daň z příjmů, vede nejčastěji k dále vyjmenovaným daňovým únikům. Jedná se zejména o **krácení příjmů/výnosů**, které mohou mít podobu krácení či zatajení tržeb, rozdělení příjmu na spolupracující osoby, jež neodpovídá skutečnosti, ale také výnosy z nelegální činnosti (př. pašované zboží) nebo neevidované podnikání či zaměstnávání zaměstnanců buď „na černo“ nebo za minimální mzdy kvůli minimálním odvodům na sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem za zaměstnance a zbytek mzdy je zaměstnanci vyplaceno tzv. z ruky do ruky. Dalším způsobem je **nadhodnocení výdajů (nákladů)**, kdy poplatníci, ať už úmyslně či neúmyslně, např. z důvodu neznalosti daňových zákonů, zahrnou daňově neuznatelné náklady do nákladů daňově uznatelných snižující základ daně nebo nesprávně stanoví časového rozlišení nákladů či odpisování majetku. V nejkrajnějších případech si náklady zcela vymyslí (tzv. fiktivní náklady). **Nesprávné nebo fiktivní uplatnění různých daňových výhod**, ať už se jedná o slevy na dani, odčitatelné položky a položky snižující základ daně či osvobození od daně stanovené příslušným právním předpisem (ZDP). Množství těchto výhod je značné stejně jako množství a složitost podmínek pro jejich uplatnění, což často nahrává jejich zneužití. Mnohdy bývají výsledkem působení různých zájmových skupin, které se snaží prosadit do zákonů pro ně výhodnou úpravu. Právnické osoby (hlavně obchodní korporace, které vyplácejí svým společníkům/akcionářům podíly na zisku/dividendy) neoficiálně vyplácejí dividendy společníkům mimo účetnictví a vyhýbají se tím dvojímu zdanění – z korporátní daně a srážkové daně z dividend, ale také se dopouštějí **krácení příjmů z kapitálového majetku**. (Šíroký, 2008)

„V mezinárodním měřítku existují dvě hlavní metody daňových úniků, a to:

- převod zisku do země s nízkým zdaněním pomocí manipulace s cenou operací prováděných mezi sdruženými podniky prostřednictvím tzv. převodních cen a*

- *snižování zisků pomocí manipulace s náklady vynaloženými na služby*“, (Rylová, 2012, s. 18)

3.3 Optimalizace daně z příjmů

Optimalizací lze rozumět jednání poplatníků v souladu se zákony při stanovení základu daně. Podnikatelské subjekty obvykle pečlivě sledují problematiku daňových a nedaňových nákladů spolu s podmínkami nutnými pro daňovou uznatelnost nákladů. Tato problematika je díky českým daňovým zákonům velmi obsírná a poskytuje poplatníkům značné množství výhod, proto je dále uveden pouze bodový výčet některých příkladů nákladů, které mohou poplatníci využít. Pro správné určení daňově uznatelných či neuznatelných nákladů je nutné spolupracovat zejména z § 24 a § 25 ZDP. Jedná se např. o tyto daňově uznatelné náklady:

- **daňové odpisy** u dlouhodobého majetku – daňové zákony definují hned několik způsobů odpisů (časové, výkonové, rovnoměrné, zrychlené a mimořádné), jejichž vhodný výběr při splnění ostatních podmínek a svědomité stanovení účetních odpisů může značně snížit základ daně. Výhodou daňových odpisů je, že je lze přerušit v případě, že je účetní jednotka ve ztrátě,
- **daně jako náklad** – jedná se daň z nemovitých věcí, pokud byla zaplacená a ostatní daně (DPH, příp. spotřební daň) při splnění podmínek daných ZDP. Daňovým výdajem je také dodatečně vyměřená daň silniční a spotřební související s daňovými výdaji včetně DPH z titulu nesprávně odvedené daně na výstupu a také daň z nemovitých věcí a nabytí nemovitých věcí, pokud byly uhrazeny,
- **manko** – v případě, že jde o manko do výše normy a také manko, za které dostane daňový subjekt náhradu (uznatelné do výše náhrady),
- **škody** – pokud byly způsobeny živelnou pohromou a jejich výše je doložené pojišťovnou či posudkem soudního znalce nebo byly způsobeny neznámým pachatelem a tato skutečnost je doložena potvrzením policie a také v případě obdržení náhrady za způsobenou škodu (opět uznatelné do výše náhrady),
- **penzijní pojištění a soukromé životní pojištění** – zahrnuje se do nezdanitelné části základu daně a nutno splnit zákonem stanovené podmínky,
- **reklama** – obecně jsou vyloučeny z daňově uznatelných nákladů náklady reprezentací, jež jsou zejména pohoštění, občerstvení a dary, přičemž se za dar (nově bezúplatné plnění) nepovažuje reklamní propagační předmět, jehož hodnota

nepřesahuje 500 Kč (bez DPH), je opatřen obchodní firmou či ochrannou známkou a není předmětem spotřební daně (vyjma tichých vín),

- **paušální výdaje** (podrobněji uvedeny v podkapitole 3.3.1.). (Hnátek, 2014)

V následujících subkapitolách je optimalizace daně zaměřena na fyzické a poté na právnické osoby. Jsou zde zejména podrobněji popsány některé náklady, zmíněny možné slevy na dani a další možná jednání poplatníků, která jim umožňuje zákon.

3.3.1 Optimalizace zaměřená na fyzické osoby

Jednou z největších výhod, kterou tuzemským poplatníkům poskytuje ZDP, jsou paušální výdaje, jež mohou značně snížit daňovou povinnost. Paušálních výdajů je hned několik.

Prvním z nich je **paušalizace cestovních náhrad**, která připadá v úvahu pouze pro zaměstnavatele, kteří si tím mohou ušetřit zbytečnou administrativu při vyplácení cestovních náhrad. Tuto metodu je zejména vhodné použít v případech, kdy je zaměstnanec vyslán na pravidelně se opakující pracovní cesty za podobných podmínek (do stejných míst, na přibližně stejnou dobu a obdobným dopravním prostředkem).

Dalším paušálním výdajem je **paušální výdaj na dopravu**, který umožňuje uplatnit poplatníkovi výdaj na silniční motorové vozidlo využíváno k podnikání ve výši 5 000 Kč za každý kalendářní měsíc, případně tzv. krácený paušál ve výši 4 000 Kč je-li vozidlo využíváno pouze zčásti k podnikatelské činnosti. *V případě využití paušálních výdajů na dopravu se nemusí pro účely daně z příjmů prokazovat účetními doklady použití vozidla pro podnikání, výši zaplacené částky za pohonné hmoty ani počet ujetých kilometrů za příslušné období, (Hnátek, 2014).* Tento paušál mohou využít nejen fyzické osoby samostatně výdělečně činné, ale také i právnické osoby a lze uplatnit maximálně na tři dopravní prostředky. Poplatníci mají samozřejmě možnost volby, zda za příslušný kalendářní rok uplatní skutečné či paušální výdaje u silničního motorového vozidla.

Posledním „dílčím paušálem“ je **paušální výdaj pronajímatelů**, který jim umožňuje uplatnit výdaje resp. náklady ve výši 30 % z příjmů nájmu, pokud se samozřejmě nerozhodnou uplatnit výdaje v prokazatelné výši. Od roku 2013 je tento paušál limitován a je možno uplatnit zmíněných 30 % pouze do výše 600 000 Kč (což odpovídá příjmům do 2 mil. Kč).

Podnikatelé (fyzické osoby) mohou stanovit náklady resp. výdaje **paušálním výdajem** resp. **výdajem stanoveným procentem z dosažených zdanitelných příjmů**. Tento způsob stanovení nákladů (výdajů) je velmi oblíben a hojně využíván nejen z hlediska jednoduchosti, ale zejména díky výši stanovených procent, jež byly podrobně uvedeny v subkapitole 2.7.1. Jediným omezením pro poplatníka, že musí pro všechny příjmy ze samostatné činnosti použít stejný způsob uplatňování výdajů – tzn. výdaje v prokazatelné výši anebo paušální výdaje procentem z příjmů. Nelze tedy uplatnit např. výdaje procentem z příjmů u řemeslné živnosti a skutečné výdaje u neřemeslné živnosti. Díky těmto paušálům často dochází nejen k velmi razantnímu snížení výsledné daňové povinnosti, nýbrž až k nulové daňové povinnosti s přihlédnutím ke slevám na dani (viz Tab. 3.1). Jediným omezením je, že v případě uplatnění „výdajových paušálů“ není možné zároveň uplatnit slevu na manželku/manžela a daňové zvýhodnění na vyživované dítě. (www.aktualne.cz)

Slevy na dani upravuje ZDP v § 35ba včetně podmínek pro jejich uplatnění. Základní slevu na poplatníka si mohou uplatnit všichni poplatníci daně z příjmů fyzických osob, avšak zaměstnanci, kteří mají více zaměstnavatelů, si mohou tuto slevu uplatnit pouze u jednoho z nich (nutno podepsat prohlášení). Sleva na manžela/manželku žijící s poplatníkem ve společné domácnosti se uplatní v případě, že manžel/manželka nemá vlastní příjem více než 68 000 Kč za zdaňovací období. Sleva na studenta soustavně se připravujícího na budoucí povolání lze uplatnit až do 26 let, příp. do 28 let v případě prezenční formy studia v doktorském studijním programu.

Tab. 3.1 Slevy na dani pro poplatníky DPFO pro rok 2014

Slevy na dani pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob (2014)	
předmět slevy	roční výše slevy
základní sleva na poplatníka	24 840 Kč
sleva na manžela/manželku	24 840 Kč
základní sleva na invaliditu	2 520 Kč
rozšířená sleva na invaliditu	5 040 Kč
sleva na držitele průkazu ZTP/P	16 140 Kč
sleva na studenta	4 020 Kč

Zdroj: Marková, 2014, vlastní úprava

Poplatník má také nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním ve společně hospodařící domácnosti (podle § 35c, ZDP) ve výši 13 404 Kč ročně. Je-li daňové

zvýhodnění vyšší než daňová povinnost, je vzniklý rozdíl daňovým bonusem. Ten je možno uplatnit při minimální výši 100 Kč, maximálně však do výše 60 300 Kč ročně.

Závěrečná tabulka této subkapitoly (Tab. 3.2) znázorňuje meziroční srovnání příjmů do státního rozpočtu z daně z příjmů fyzických osob (FO) a jak se na celkovém příjmu podílely dílčí příjmy této daně. Nutno podotknout, že údaje jsou pouze za období **leden až červenec** daného roku, nikoli za celý rok. Největší podíl na příjmech má **závislá činnost**, jehož inkaso meziročně vzrostlo o 3,7 %. Na růst inkasa měly vliv zejména tyto dvě změny: zrušení základní slevy pro pracující důchodce a zavedení tzv. solidární přírážky ve výši 7 % z příjmů převyšujících 4násobek průměrné mzdy. Inkaso daně z příjmů fyzických osob placené na základě **příznání** dosáhlo záporné hodnoty v roce 2013 ve výši 1,76 mld. Kč. Důvodem záporného plnění jsou vratky daně na základě daňových příznání podávaných nejčastěji do konce března, které proběhly v dubnu. (www.mfcr.cz)

Tab. 3.2 Příjmy státního rozpočtu v období leden – červenec let 2012 a 2013 (v mld. Kč)

Příjmy do státního rozpočtu	2012	2013
Daň z příjmů FO	49,79	50,36
z toho:		
kapitálové výnosy	5,68	5,26
závislá činnost	45,18	46,86
příznání	-1,07	-1,76

Zdroj: Ministerstvo financí České republiky, vlastní úprava

3.3.2 Optimalizace zaměřená na právnické osoby

Nejprve bude tato subkapitola zaměřena na „národní společnosti“. Tímto termínem může být označeno mnoho typů různých podnikatelských struktur. Obecně se za národní společnost považuje společnost, která má kapitálové investice v zahraničí sdružuje podniky z různých států nebo má kapitálové investice v zahraničí. Podniky provozující svou činnost v různých zemích jsou navzájem propojeny kapitálovými podíly podniků tvořících tuto skupinu a jsou zcela nebo z velké části vlastněny mateřskou společností (přímo či nepřímo).

Vyjma daňových rájů, na které je zaměřena subkapitola 3.4, snah o minimalizaci daňových povinností pomocí tzv. daňového plánování v rámci národních společností je hned několik. Jedná se např. o **využívání rozdílu ve vnitrostátních zákonech**. Je zřejmé, že jednotlivé země mají rozdílné daňové zákony a proto nemusí být země rovnou daňovým rájem, aby poplatníkům nabízela určité výhody v podobě různého zacházení s určitými

platbami. Tyto rozdíly mohou způsobit nejen nepříjemné dvojí zdanění, ale také nezdanění platby ani v jednom státě. Mezi další významnou formu snižování daní patří **směrování toku příjmů** (např. úroků) přes řadu zemí tak vhodně, aby bylo dosaženo vhodného daňového výsledku, v nejlepším případě, aby příjem podléhal v určité zemi osvobození a nebyl tedy zdaněn vůbec. Všechny daňové subjekty a národní společnosti nevyjímaje se snaží využít jakékoliv možnosti odložit placení daně. Když daňová správa souhlasí s **odložením daně**, existuje reálná šance, že se v konečném důsledku daň platit vůbec nebude.

Následující eventualitou je **transformace druhu příjmů**. Jde o využití rozdílů v právních definicích zemí, kdy jedna charakterizuje rozdíl mezi úvěrovým a akciovým kapitálem odlišně než druhá země. Společnosti mohou tento rozdíl využít tak, že při platbě spřízněnému podniku se na ní v dané zemi pohlíží jako na úrokovou splátku, ale v jiné zemi jako na kapitálový příjem. *Jak uvádí (Rylová, 2012), obecně existují dva způsoby, jimiž může být podnik financován, prvním je vydání akcií nebo vklad do společnosti představující podíl na základním kapitálu společnosti a druhým je úvěr* a jsou mezi nimi značné rozdíly, které ovlivňují způsob hospodaření společnosti. Zatímco věřitelé poskytující úvěr požadují pevně stanovenou odměnu a na konci výpůjčního období vrácení jistiny, naopak akcionáře/společníky lze žádat, aby na svou odměnu posečkali do okamžiku, kdy o něm rozhodne valná hromada. Také z hlediska daňového je zde markantní rozdíl. Investice do společnosti přináší investorovi návratnost v podobě výplat podílu na zisku ve formě dividend a není považována za odpočitatelnou položku. Kdežto výnos z půjčeného kapitálu je pro plátce nákladem, tudíž úroky z úvěrů jsou obvykle daňově uznatelným nákladem.

S čímž je úzce spjata i následující forma minimalizace daňové povinnosti a to **nízká kapitalizace** (podkapitalizace). Hovoří se o ní v případě, kdy je základní kapitál velmi nízký se srovnáním přijatých úvěrů a půjček, což v konečném důsledku přináší podstatné snížení daňové povinnosti a určitou výhodu oproti společnostem dostatečně vybavených vysokým základním kapitálem. Také ale může nastat případ, kdy podle vnitrostátních předpisů, případně smluv o zamezení dvojího zdanění, jsou placené úroky ve státě zdroje osvobozeny od zdanění, z čehož vyplývá, že prostřednictvím úroků může být nezdaněný zisk převáděn do zahraničí.

Závěrečným příkladem a zároveň jedním z nejsložitějších problémů „minimalizace“ jsou **převodní ceny**. Národní společnosti mohou převádět zboží, majetek nebo poskytovat služby mezi jednotlivými členy skupiny a využívat tím převodních cen ve svůj prospěch,

aby docílili optimálního daňového výsledku. Umělé tvorby převodních cen může být i zneužíváno a to k obcházení pravidel kontrolujících měnové přesuny mimo stát, který nedovoluje převod zisků do zahraničí. (Rylová, 2012)

Samozřejmě i české daňové zákony poskytují **tuzemským právnickým osobám** řadu (legálních) možností k optimalizaci daně. Od výsledku hospodaření mohou právnické osoby využít odčitatelných položek v ustanovení § 34 ZDP. Lze odečíst daňovou ztrátu nebo její část z předcházejících zdaňovacích období. Daňová ztráta lze uplatnit maximálně do pěti let (zdaňovacích období) bezprostředně následujících po období, ve kterém ztráta vznikla. Dále mohou poplatníci uplatnit odpočet na vědu a výzkum nebo na podporu odborného vzdělávání. Nastane-li situace, že tento odpočet nemohou uplatnit z důvodu ztráty či nízkého základu daně, je možné je uplatnit nejpozději do tří let (období), jež následují po období, ve kterém vznikly.

Poplatníci mají také nárok na odpočet bezúplatného plnění na veřejně prospěšné účely, jejichž podrobný výčet uvádí § 20 odst. 8 ZDP a musí být splněny následující podmínky. Hodnota bezúplatného plnění musí činit minimálně 2 000 Kč a nejvýše lze v úhrnu odečíst 10 % ze základu daně již sníženého podle § 34 ZDP. Z takto upraveného základu daně vypočítají poplatníci daň (19 %), na kterou mohou uplatnit slevu na dani (§ 35 ZDP) z titulu zaměstnání zaměstnanců se zdravotním postižením/těžší zdravotním postižením, která činí 18 000 Kč/60 000 Kč za každého zaměstnance. Také mohou uplatnit slevu na dani z titulu poskytnutí investiční pobídky. (Marková, 2014)

3.4 Daňové ráje

S pojmem daňový únik je rovněž často skloňován i pojem daňový ráj. Zákon sice umožňuje podnikat v kterékoliv zemi světa, jisté země si poplatníci (společnosti) volí zcela záměrně a účelně k přemístění sídla, jelikož jim z toho plynou značné daňové výhody. Daňové ráje se vyznačují nízkým až nulovým daňovým zatížením, dobrými bankovními službami a ochranou bankovního tajemství, politickou stabilitou, zárukami proti vyvlastnění nebo znárodnění, snadnou dopravní dostupností a výhodným geografickým zázemím, liberálními podnikovými zákony, podle kterých je jednoduché založit společnost a dobrými právníky, kteří pomohou založit pobočku v takovéto zemi.

Za daňové ráje jsou považovány např. Bermudy, Bahamy či Kajmanské ostrovy, v Evropě pak Lichtenštejnsko, Monako, Andora či San Marino. Z hlediska daňového zatížení

je zřejmá snaha národních společností různými způsoby maximalizovat v daňových oázách svůj zisk. *Proti jejich využívání bojují daňové správy řadou metod, některé pro příklad uvádí Rylová (2012): test na rezidenci – rezidentství je určeno přednostně podle místa skutečného vedení a nikoliv podle sídla společnosti, zavádění pravidel pro stanovení převodních cen, vyloučení odpočtu jakýchkoliv částek směrem k daňovým oázám, kontrola dodržování pravidel financování zahraničních investic a sjednání zvláštních opatření v daňových smlouvách, jež jsou zaměřena proti daňovým únikům, případně vyloučení uzavření daňové smlouvy se státem, jež je za daňový ráj považován apod.*

Daňové ráje v České republice

Za daňové ráje lze považovat i některá, hlavně velká, města v České republice, poněvadž dle dostupných údajů z ministerstva financí nestíhají finanční úřady provádět kontroly přiznaných a odvedených daní. Firmy tak mohou „čekat“ na kontrolu od finančního úřadu i více než sto let. Velká města jsou z pohledu daňových poplatníků daleko zajímavější a často se do nich stehují firmy z malých měst. Důvodem může být jednak snaha vyhnout se administrativní zátěži daňových kontrol, ale také „útěk“ před závistí na malém městě. Údaje o četnosti kontrol z berního úřadu jsou zpracovány společností TERRINVEST, s.r.o., která je každoročně zveřejňuje na svých webových stránkách (www.terrinvest.cz) a poplatníci tak mohou nahlédnout, jaké je perioda kontrol právě v jejich místě podnikání, podle toho, pod který finanční úřad (FÚ) spadají. V Tab. 3.2 jsou uvedena města s nejvyšší a z nejnižší periodou kontrol. (Křemen, 2012)

Tab. 3.3 Analýza činnosti finančních úřadů zaměřená na periodu kontrol³

Nejvyšší perioda		Nejnižší perioda	
Název	Perioda kontrol	Název	Perioda kontrol
FÚ pro Prahu 2	320	FÚ v Mnichově Hradišti	10
FÚ pro Prahu 4	200	FÚ v Konici	10
FÚ v Přelouči	215	FÚ v Berouně	14
FÚ pro Prahu 5	198	FÚ v Bruntále	14
FÚ ve Frýdlantu	198	FÚ ve Voticích	15
FÚ pro Prahu 6	193	FÚ v Třebíči	16
FÚ v Kraslicích	180	FÚ v Hořovicích	16

Zdroj: www.terrinvest.cz, vlastní úprava

³ Perioda kontrol udává počet roků, po kterých by se opakovala daňová kontrola za předpokladu jejich pravidelného provádění a je zde zohledněna i delší doba trvání daňové kontroly u právnických osob.

Není překvapující, že v čele tabulky je právě město hlavní a největší – Praha, ale i u další velkých měst (např. Karlovy Vary, Plzeň či Aš) se perioda pohybuje nad stovkovou hranicí. Finanční úřady v Přelouči či Kraslicích vysokou periodu kontrol z důvodu vysokého podílu registrovaných fyzických a právnických osob vzhledem k počtu pracovníků kontrolního oddělení. V případě zaměření se na kraj Moravskoslezský, pak překvapivě nejvyšší periodu má FÚ v Karviné (123), následován FÚ v Jeseníku (98) a až po nich FÚ Ostrava III (94). Nejnižší možností opakování daňové kontroly je deset let (dle Tab. 3.2). Nízké periody kontrol se vážou často k malým městům či k městům „méně atraktivním“ pro podnikání. Dlouhodobý trend pro periody kontrol je rostoucí, což nahrává poplatníkům, kteří mohou očekávat daňovou kontrolu po stále větším časovém období. Vliv na tento dlouhodobý trend má jistě i každoroční nárůst registrovaných fyzických a právnických osob. Kompletní analýza činnosti finančních úřadů je uvedena v Příloze č. 3.

Tato statistika vede k zamyšlení, zda má význam provozovat podnikání v exotické zahraniční zemi s minimálním zdaněním, když vybrané lokality České republiky nabízejí takový „komfort“ daňových správ, spolu s informací Evropského statistického úřadu Eurostat, že Česká republika má jedny z nejnižších sazeb daně z příjmů v Evropské unii. (Křemen 2012)

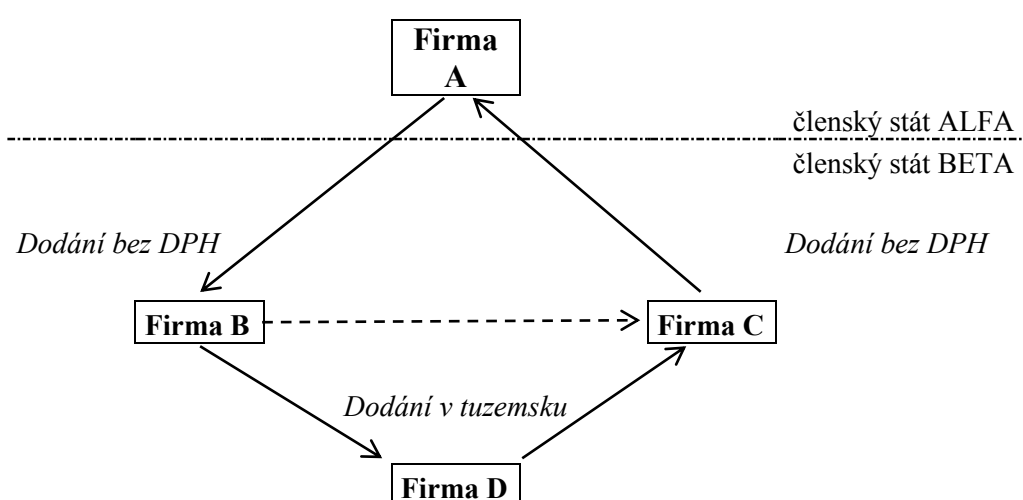
3.5 Daňové úniky u DPH

Způsobů vyhýbaní se odvádění daně z přidané hodnoty je mnoho a taktéž tisk je plný zpráv o obvinění pachatelů policií z krácení daně v řádech milionů korun. Jedním ze způsobů je krácení tržeb, což má vliv nejen na daňové úniky v případě DPH, ale také u daně z příjmů. Plátcí DPH si také mohou značně snížit svou daňovou povinnost v případě nesprávného zařazení zboží či služeb do daňové sazby, ať už úmyslně či neúmyslně. Další možnost vzniká např. v případě vývozu a dovozu zboží nebo poskytnutí služby mimo území Evropského společenství v případě osvobození od DPH, které si plátce uplatní nesprávně či v horším případě dokonce fingoaně. Další nelegální snahou plátců je přijímání fiktivních plnění nebo plnění, které nejsou určeny pro ekonomickou činnost plátce, čímž získají uplatnění odpočtu daně. Další problémy mohou vzniknout při nesprávně vyhodnoceném místě plnění či nesprávně stanovené daňové povinnosti u obchodování na Internetu. (Široký, 2008)

Velkým problémem jsou organizované podvodné řetězce firem s cílem získat nadměrný odpočet a v konečném důsledku neodvedení DPH u jedné z fiktivních firem. Široký (2012, s. 166) definuje tyto podvodné obchody následovně: „Kolotočovými podvody (Carrousel Frauds, kruhové podvody, podvody chybějícího obchodníka, „Missing trader

Frauds“) pojmenováváme dodávky zboží, které následují řetězovitě za sebou, přičemž v jednom místě řetězce plátců daně z přidané hodnoty není daň odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat či tuto firmu není možné dopátrat.“ Kolotočový obchod musí probíhat minimálně ve dvou členských státech (případně i v tzv. třetí zemi) a princip je ilustrován Obr. 3.1. Jedná se o teoretický a zjednodušený popis fungování kruhového obchodu, jelikož je při existenci tří firem průhledný. V praxi existuje mnoho firem D mezi firmami B a C a některé tyto firmy D ani nemusí tušit, že jsou součástí podvodných obchodů. (Šíroký, 2012)

Obr. 3.1 Princip kolotočového obchodu



Zdroj: Šíroký, 2012, vlastní úprava

Zprostředkovatelská společnost A je registrovaná jako plátcé daně v zemi ALFA a uskutečňuje intrakomunitární plnění dodávkou zboží společnosti B registrované ve státě BETA. Podle principu DPH je dodání zboží osvobozené s plným nárokem na odpočet DPH. Firma B při pořízení zboží přiznává daň na výstupu a zároveň uplatňuje nárok na odpočet této daně na vstupu – daň vůči státu ALFA je neutrální. Daňový subjekt B záhy prodává zboží další firmě C, jež je registrována ve stejné zemi jako firma B. Obchod mezi společnostmi B a C je vnitrostátní dodávkou, tudíž B prodává zboží s cenou s DPH uvedenou na daňovém dokladu, nicméně ji neodvede a „zmizí“ a je tedy hlavním aktérem podvodu. Kolotočový podvod završuje společnost C, která bude deklarovat osvobozené plnění při dodání zboží do jiného členského státu (ALFA) společnosti A a současně žádat vrácení DPH. Firma A bude opět dodávat zboží firmě B, tzv. „bílému koni“, který často uvádí falešnou adresu nebo využívá poštovních schránek (P. O. Box), neoprávněně používá daňové identifikační číslo nebo dokonce řídí své aktivity z daňových rájů.

Příkladem kolotočových obchodů může být i jeden z posledních trendů a to obcházení daní u mobilních telefonů. Podvodníci (především pákistánko-indické mafie) nakoupí v zahraničních velkoobchodech mobilní telefony bez DPH a zboží následně vyvezou např. do České republiky, kde ho prodají nastrčené firmě (tzv. bílý kůň). Ten zboží prodá dál, a jelikož neodvedl DPH, nabízí telefony často výrazně levněji, než konkurence a proto je o ně zájem. Než úřady zjistí, že nedošlo k přiznání ani zaplacení daně, přestane s nimi bílý kůň komunikovat a daň není od koho vybrat. Tyto obchody se opakují, akorát si podvodníci založí vždy nového bílého koně. Problémy však nejsou jen v případě mobilních telefonů, ale podvodné obchody postihují i další komodity, jako např. česnek, textil, elektrosoučástky, nekovový šrot apod. Ministerstvo financí proto zvažuje změnit systém výběru DPH u vybraných typů zboží a zavést na ně tzv. reverse charge. (www.idnes.cz)

Reverse – charge neboli režim přenesení daňové povinnosti znamená, že ke dni uskutečnění zdanitelného plnění má povinnost přiznat a zaplatit daň příjemce plnění. U režimu reverse – charge, nazývaný také „samovyměření daně“, je nutné rozlišovat na tuzemský a zahraniční. Zjednodušeně režim „samovyměření daně“ **u zahraničního obchodu** znamená, že dovozce zboží a služeb, který vyměřuje DPH na výstupu, si také sám vyměří DPH na vstupu, jež pak při vyúčtování s finančním úřadem uplatní jako odpočet. Daň na výstupu odvádí a zaplatí příjemce zboží či služby (český plátce) a nikoliv dodavatel (poskytovatel) z jiného členského státu. Tento režim se uplatňuje zejména u plnění mezi členskými státy Evropské unie, avšak v některých případech i u uskutečnění plnění osoby ze zemí mimo EU s místem plnění v České republice. **Tuzemský reverse – charge** znamená pro plátce, pro kterého je zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinnost přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Členské státy EU si mohou na základě směrnice o DPH stanovit, že u daného zboží či služeb je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň odběratel, tzn. osoba povinná k dani, pro niž je zdanitelné plnění určeno. Tento režim je nutné použít v případech dodání zlata plátcí (s výjimkou dodání zlata České národní bance), dodání šrotu a odpadu plátcí (podrobně v příloze č. 5 ZDPH), převodu emise povolenek na emise skleníkových plynů plátcí a poskytnutí stavebních a montážních prací plátcí. (www.podnikatel.cz)

3.6 Daňové úniky u spotřebních daní

Spotřební daně se na konečné ceně vybraných výrobků podílejí významnou měrou a i díky tomu jsou bohužel velmi populární v případě páchání trestné činnosti z krácení daně,

poplatku a podobné povinné platby. Nepřímé daně mají na daňových únicích výrazně největší podíl. Škody na dani při odhalení podvodů se často pohybují v řádu desítek i stovek miliónů korun. V této subkapitole jsou uvedena možná podvodná jednání (podložená i událostmi z posledních let) u jednotlivých vybraných výrobků, vyjma piva a vína a meziproductů. Daňové úniky u piva a vína se téměř nevyskytují a ani tisk a ostatní média o žádném takovém případě neinformují. Není to ani tak z důvodu, že by daňové úniky u nich nebyly možné, jako spíš fakt, že pro černý trh jsou zde daleko „zajímavější“ vybrané výrobky (zejména líh, pohonné hmoty a tabákové výrobky).

Základní sazba u piva činí 32 Kč/hl a snížené sazby pro malé nezávislé pivovary se pohybují v rozmezí od 16 do 28,80 Kč/hl. Pokud je pivo dováženo, podléhá základní sazbě daně, případně snížené sazbě, je-li prokázáno příslušným potvrzením, že se jedná o pivo vyrobené v malém nezávislém pivovaru. Zde jistý prostor pro daňové úniky je a to nelegální dovoz, kdy dovozce nepřizná a neodvede daň z dovezené várky piva. Tuzemští zákazníci jsou však velice vybíraví a potrpí si na „českých pivech“. Rozdílné sazby daně spíše přispívají k růstu počtu malých nezávislých pivovarů, nežli daňovým únikům, i když nelze úplně vyloučit teoretickou možnost existence „malého černého pivovaru“.

Víno je na tom s daňovými úniky velmi obdobně a zejména z důvodu, že všechna tichá vína mají nulovou sazbu spotřební daně. Šumivá vína a meziproducty podléhají spotřební dani ve výši 2 340 Kč/hl. Meziproducty jsou zákonem o spotřebních daních specifikovány jako výrobky, jejich skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, ale nepřesahuje 22 % objemových a zároveň se nejedná o šumivá a tichá vína nebo nepodléhají dani z piva. (Marková, 2014)

Daň z minerálních olejů

Jedním nejčastějších problémů úniků na dani u minerálních olejů je nelegální dovoz, jenž může mít několik forem. Podle § 49 ZDPH jsou od daně osvobozeny minerální oleje (podrobně uvedeny v § 45 odst. 1, 2 a 6) používané pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla. Tohoto osvobození mohou zneužívat nepoctiví obchodníci a dovážet minerální olej nepodléhající spotřební dani a následně jej prodávat jako motorovou naftu. Samozřejmě je povinností prokázání zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu dle § 5 ZDPH a to daňovým dokladem, dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených. Pachatelé u sebe většinou nějaké doklady mají, kvůli kontrolám a spoléhají se na to, že nebudou odhaleny

nesrovnalosti. Najdou se však i případy, kdy přepravci u sebe nemají žádné doklady. V případě odhalení dovozu bez jakéhokoli doložení příslušnými doklady mohou být vybrané výrobky nebo dopravní prostředek zajištěn správcem daně, který určí i místo a způsob uskladnění. V případě potvrzení nezákonného jednání následuje propadnutí vybraných výrobků ve prospěch státu a výzva pro pachatele k podání daňového přiznání a doplacení spotřební daně. (Marková, 2014)

Za těmito úniky nejčastěji stojí organizované mezinárodní skupiny několika lidí. Využívají např. tzv. bílého koně, který se snaží získat potřebná povolení a při následné neplnění daňové povinnosti se stane nedohledatelným. Také mohou zneužít jméno jiné společnosti vlastníci skutečné povolení a duplikovat toto povolení bez vědomí společnosti, což danou společnost nejen poškodí, ale skuteční podvodníci jsou opět jen těžko zjistitelní.

Z událostí z posledních pár let lze uvést např. odhalení a zdokumentování nelegálního dovozu minerálního oleje do České republiky. Prostřednictvím obchodních společností z Polska dováželi minerální olej nepodléhající spotřební dani, který dále prodávali jako motorovou naftu do čerpacích stanic a pachatelé se tak dopustili krácením daně spotřební a DPH. (www.gibs.cz)

Dne 10. února 2014 zase tisk informoval o rostoucím počtu případů dovozců většího množství minerálních olejů z Německa bez potřebných dokladů. Mluvčí Celního úřadu pro Ústecký kraj Jiří Neledlý sdělil, že během jediného dne celníci zaznamenali čtyři takové případy. Při kontrolách byly objeveny plastové kanystry a sudy zakryté plachtou s celkem 5 832 litry látky načervenalé barvy připomínající pachem naftu. Všichni přepravci tvrdili, že převážejí minerální oleje pro vlastní potřebu, nebyli však schopni doložit jejich původ ani zdanění a celníci nádoby zabavili. (www.blesk.cz)

Nelegální dovoz, falšování dokladů a využívání minerálních olejů i jinému než deklarovanému účelu však nejsou jediné formy úniků. Jako další lze uvést např. zneužití nižší sazby spotřební daně v sousedních státech, podvodné ukončení přepravy, nelegální míchání pohonných hmot, neoprávněné uplatnění nároku na vrácení daně či fiktivní vývoz a „plánovaná“ platební neschopnost.

Nadějí na očistu pokřiveného trhu by mohla přinést **novela zákona o pohonných hmotách**, která vstoupila v platnost 1. října 2013, která přinesla zejména kontroverzní podmínku složení **dvacetimiliónové kauce**. Na trhu již mohou obchodovat s pohonnými

hmotami výhradně firmy registrované v Registru distributorů pohonných hmot, které budou muset splnit řadu podmínek včetně již zmíněného složení dvacetimilionové kauce. Zápis do registru distributorů již není automatický a celní úřad posuzuje, zda byly splněny zákonné podmínky a také má pravomoc registraci zrušit. Všechny registrace byly platné do **1. listopadu 2013**, kdy novela nabyla účinnosti. Pro tehdejší majitele registrací to znamenalo povinnost opětovně se zaregistrovat a složit kauci. Mimo jiné se distribuce pohonných hmot stala koncesovanou živností a za obchodování s pohonnými hmotami bez registrace či v rozporu se zákonem bude hrozit postih až do výše požadované kauce. Záměrem nové právní úpravy je omezení vzniku daňových úniků vznikajících v řetězcích účelově založených firem, díky nastavení přísnějších podmínek a také snížení počtu registrovaných firem, který dosahoval před novelou počtu 1946. Pro srovnání v podobně strukturovaném trhu v Polsku je distributorů kolem 400, přičemž polský trh je vzhledem k počtu obyvatel 4krát větší než trh český. Jan Knížek, generální ředitel Generálního finančního ředitelství ČR, zpochybnil argument, že „kdo si nakradl, snadno kauci zaplatí“, uvádí, že řetězce, přes které se podvody odehrávají, obsahují až 70 nastrčených firem a daňoví podvodníci by museli složit dvacetimilionovou kauci za každou z nich, což už nejsou malé peníze a finančně-analytický útvar by je dokázal dohledat. Novela má samozřejmě své zastánce i odpůrce. Nový zákon byl přivítán především velkými distribučními společnostmi a operátory rafinérií s nadějí na efektivní očištění trhu, jelikož podvodníci neokrádají pouze stát při krácení daní, ale poškozují i poctivé obchodníky, kteří nedokáží konkurovat „daňově ošizeným cenám“ pohonných hmot a vyčíslené ztráty z poklesu prodeje vyčísľují na stovky miliónů. Zákon je sice přísný a přináší všem seriózním obchodníkům určité komplikace, ale jeví se jako účinné opatření proti daňovým únikům v současné krizové situaci, kdy je 20 % trhu ovládáno černou sférou obchodu. Naopak proti kaucím vystupuje Společenství čerpacích stanic ČR i kartové firmy (CCS, DKV, UTA), když jim celní úřady potvrdily, že podle zákona jsou zařazeny mezi distributory paliv, ačkoliv fyzicky s pohonnými hmotami nepřicházejí do styku a poskytují pouze kreditní úhrady za natankované palivo. Stávají se totiž „papírově“ vlastníkem paliva na několik dnů (od doby, kdy smluvní držitel jejich tankovacích karet natankuje, po dobu než mu cenu vyfakturují). Proti kauci podalo rovněž osmnáct senátorů ústavní stížnost, z důvodu diskriminace některých podnikatelů a odporování Listině základních práv a svobod. Antimonopolní úřad se nad kaucemi rovněž pozastavil. Podle jeho názoru jednotná kauce pro všechny podnikatele bez ohledu na jejich tržní sílu může narušit soutěž na trhu. (časopis PETROL, 2013)

Daň z lihu

Formy úniků na dani z lihu jsou velmi podobné formám úniků u minerálních olejů, mívají však dalekosáhlejší následky. Nejde ani tak o cenu, i když litr etanolu je zatížen spotřební daní ve výši 285 Kč, zatímco litr pohonných hmot vyjde maximálně na 13,70 Kč za litr. Nelegální alkohol ohrožuje zdraví i životy lidí.

Největším problémem daňových úniků u lihu je nelegální výroba a distribuce. Způsobů jak vyrábět alkohol mají hned několik. V prvním případě může jít o krácení daní v palírně, zdánlivě funguje podle zákona a je jí vydána koncese. Provozovatel však provede neoprávněné technické úpravy výrobního zařízení, takže část vyrobeného lihu neprochází přes povinné měřicí zařízení. Tento nezdaněný líh je buď prodáván dalším „výrobcům“ alkoholu nebo samotná palírna z něj vyrobí alkohol, který poté prodává výrazně levněji např. do restaurací a barů. Vyskytují se i případy ilegálních palíren, jež fungují bez jakéhokoliv povolení (tzv. černé palírny), ukryty např. v opuštěných zemědělských budovách. Často jde o malá výrobní zařízení, aby snáze unikla pozornosti, ale výjimkou není ani odhalení zařízení s velkou výrobní kapacitou.

Populární je bohužel i výroba alkoholu z denaturovaného lihu, důvodem nízké výrobní náklady i snadná dostupnost. Denaturovaný líh (známý také jako technický líh) je osvobozen od daně z lihu (podle § 71 ZoSD). Jedná se o speciálně upravený líh obohacený o tzv. denaturační prostředky (Zákon o lihu § 10), jejichž složení a minimální množství určuje Ministerstvo zemědělství po dohodě s Generálním ředitelstvím cel. Takto upravený líh rozhodně není určen ke konzumaci, to ale podvodné výrobce příliš netrápí. Díky osvobození od daně z lihu levně pořídí denaturovaný líh např. v Polsku nebo od spřízněných tuzemských dodavatelů, který dále upravují, zejména ho zbavují ochranných aditiv. Do denaturovaného lihu nalejí Savo či levnější chlornan sodný⁴, přetáhnou přes oběhové čerpadlo a nechají odstát. Odpad zůstává na dně a zbývá tedy odsát „čistý líh“. Uvádí se, že tisíc litru denaturátu lze vyčistit za hodinu. „Poctivější“ výrobci používají na závěr ještě čištění přes aktivní uhlí, přičemž líh může mít lepší kvalitu, ale nejde o snížení zdravotních rizik. Posledním krokem je přidání aromat a alkohol se může prodávat odběratelům. (www.aktualne.cz)

Pančovaný alkohol vyrobený z denaturovaného lihu je nejen zdraví škodlivý, ale může být i životu nebezpečný, pokud je míchán či dokonce zcela vyráběn z metylalkoholu (viz kapitola 4.1.1 Metanolová kauza). Na trh se ilegální alkohol dostává do pohostinství,

⁴ Chlornan sodný je určený pro dezinfekci vody (zejména v bazénech), sanitaci zařízení nebo bělení prádla.

trafik apod. buď bez kolků, nebo v originálních baleních s poškozeným (či falešným) kolkem i etiketou získanou od prodejců. Další možností je, že si prodejci doplní nelegální lihovinu sami do originálních balení. V tomto případě kontrola takovýto alkohol nemusí vůbec odhalit, jelikož se jedná o originální balení s pravým kolkem a provést rozbor na místě nelze. Odhalit pančovaný alkohol v pohostinství je téměř nereálné, jelikož prodejci mají u sebe doklady o nákupu oficiálních výrobků. *Jak uvádí Kučera, předseda Sdružení výrobců lihovin (SVL) samotné kolky nic neřeší a s jejich zavedením se podíl nelegální výroby nijak výrazně nesnížil. Dále by se místo kontrol důrazně zaměřil na hlídání dovozu a oběh lihu, který tvoří základní komponentu pro výrobu ilegálního alkoholu a také by omezil vydávání výjimek pro užití denaturovaného lihu. Pro ilustraci uvádí výsledky výběru spotřební daně v SRN či Rakousku, kde kolky zavedeny nejsou a podíl nelegální výroby se odhaduje do 5 %, a to především z důvodu důrazu na kontrolu oběhu lihu.* V České republice se podíl „černého trhu“ s alkoholem odhaduje na 20 – 25 %. Jednou z příčin rozmachu pančovaného alkoholu je vysoké zdanění, které motivuje k podvodné výrobě. Např. litr vodky obsahující 40% obsah alkoholu s prodejní cenou 200 Kč je zatížen spotřební daní ve výši 114 Kč a DPH ve výši 33,40 Kč. Daně se tak podílejí na celkové ceně ve výši 73,70 % (147,40 Kč). (www.podnikatel.cz)

Více než rok po vypuknutí metanolové aféry v České republice, schválila legislativní rada vlády návrh nového zákona o povinné značení lihu a doprovodný návrh, kterým se mění některé zákony. V platnost nová pravidla vstoupily 1. prosince 2013 a jejich cílem je omezit nelegální trh, zabránit daňovým a celním únikům a zároveň se snažit zajistit aby nakládání s lihem probíhalo v souladu s platnými předpisy. Ministerstvo financí považuje za nejúčinnější nové opatření vysoké kauce podobně jako u pohonných hmot, avšak zákon přináší mnoho nového. Nejvyšší možné balení alkoholu je nyní jeden litr a v případě láhví je přípustné maximálně třílitrové balení, které však není možné prodávat v místech, kde se podává rozlévaný alkohol (bary, restaurace apod.). Dále jsou zavedeny nové kontrolní pásy s kombinací ochranných prvků, jež mají uvádět přesné údaje o obsahu lihu v balení. Páska je určena ke značení spotřebitelského balení lihu a musí být nalepeny tak, aby láhev nešlo otevřít bez jejího porušení. Její funkce je výhradně kontrolní a za ztrátu či zničení hrozí sankce. Podle toho, kolik výrobci a distributoři převezmou kontrolních pásek, se liší výše kauce. Ta je stanovená na půl miliónů korun při odebrání do 25 000 kusů pásek. Při odebrání vyššího množství pásek je kauce pět miliónů korun. V provozovnách, kde dochází ke kolkování alkoholu, jsou povinně instalovány kamerové systémy přímo napojené na celní

správu. Zpřísnily se také podmínky registrace, o kterou musí výrobci a dovozci znovu zažádat a složit kauci. Novela zavedla i povinnost nakupovat a prodávat líh pouze v řetězci: registrovaná osoba povinná značit líh – registrovaný distributor – konečný prodejce. Podle novely živnostenského zákona je nově prodej kvasného lihu konzumního, lihu a lihovin koncesovanou živností, o kterou musí obchodníci i hostinští zažádat. (www.podnikatel.cz, www.finance.cz)

Pro úplnost lze uvést ještě další ilegální jednání s lihem, resp. daní z lihu, např. fiktivní vývoz a podvodné ukončení přepravy či zneužití nižší sazby spotřební daně v jiném státě. Taktéž nezákonná je i domácí výroba lihovin, kdy jednotlivec si vyrobí alkohol sám nejčastěji i ze svého ovoce a samozřejmě takovýto alkohol ani nepodléhá příslušné dani. Objem takto vyrobeného alkoholu je malý a slouží ke konzumaci výrobce a jeho rodiny, příp. přátel. Jedná se sice o nezákonné jednání a k únikům na dani dochází, ale jde o velmi zanedbatelné částky. V České republice mají dlouhou tradici i pěstitelské pálenice, kterých je v současnosti okolo pětiset. Vlastníci zahrad a sadů si ze svého ovoce zde mohou nechat vyrobit „pálenku“, jsou však limitováni množstvím do třiceti litrů etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období (od 1. července do 30. června roku bezprostředně následujícího). Jedním pěstitelem je myšlena celá společná domácnost vlastníci zahrady či sady, nikoliv jednotlivec. Destiláty vyrobené v pěstitelských pálenicích jsou určeny pouze pro osobní spotřebu a podle zákona o lihu nesmí být předmětem prodeje třetím osobám.

Daň z tabákových výrobků

Daň z tabákových výrobků je specifická mj. i tabákovými nálepkami. Tabákové výrobky vyrobené nebo dovezené na daňovém území České republiky musí být označeny tabákovou nálepkou (§ 114 ZoSD). Objednávka tabákových nálepek plní funkci daňového přiznání podle § 116 ZoSD (až na výjimky). Daň je zaplacená použitím této nálepky a musí být použita v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Tabákové výrobky je možné značit pouze v daňových skladech či mimo tuzemské daňové území a musí být nalepeny tak, aby při otevření tabákových výrobků došlo k jejich poškození a zabránilo se tak jejich znovupoužití. Povinnost uhradit tabákové nálepky vzniká při jejich odběru a odběratel je povinen uhradit je do 60 dnů a poskytnou zajištění, v případě, že nálepky neuhradí hned při jejich odběru. Výše zajištění (§ 116a) závisí na počtu provozovaných daňových skladů. V případě provozovatele provozujícího jeden daňový sklad je výše zajištění padesát miliónů

korun. Pokud provozovatel provozuje více než jeden daňový sklad, je zajištění ve výši sto miliónů korun. (Marková, 2014)

Daňové úniky u tabákových výrobků způsobují nelegální výrobci a distributoři dovážející ilegální tabákové výrobky a uvádění je na trh. U tabákových výrobků jsou sazby daně specifikovány pro každý z nich, viz Tab. 3.4, z níž je patrné, že nejvyšší spotřební daň u cigaret. Snaha distributorů či výrobců zaplatit co nejnižší spotřební daň a zároveň si dobře vydělat může vést k manipulaci mezi jednotlivými skupinami sazeb daně. Na trhu se objevily např. „doutníky“ Gullivers firmy CZ Tabák, které obsahovaly řezaný tabák zabalený v materiálu připomínající voskový papír. Jedna z definic doutníku podle českého práva totiž uvádí, že výrobek musí obsahovat tabákovou náplň s krycím listem v barvě doutníku z rekonstituovaného tabáku (tj. tabákový prach rozmočený ve vodě a spojený celulózou či jinými lepidly) a vyrobí se tzv. „tabákový papír“, do kterého se „doutník“ zabalí. Celní správa však nepřistoupila na tvrzení výrobce, že jde o doutníky a zadržela prodej cca čtvrtmetrových trubek s odkazem na zákon, který uvádí, že vázacím listem doutníku musí být tabákový list a navíc výrobek nebylo možné ani vykouřit ve formě, které se prodával. Vynalézavost v České republice je veliká a v roce 2009 začala firma Olve CZ dovážet z Maďarska řezaný tabák v ruličkách (značka Hunor za 49 Kč a Kotva za 39 Kč) a v popisu uvádí, že se jedná o doutníky, ovšem už na první pohled je zjevné, že skutečný doutník vypadá jinak a najít v této inovaci něco protizákonného je velmi obtížné. (www.euro.e15.cz)

„Úspora“ na dani je zjevná. Současná sazba daně u cigarety je 2,25 Kč/kus, při váze jedné cigarety 0,9 g a použití jednoduchého výpočtu je výsledná částka 2 500 Kč za jeden kilogram. Průměrný doutník váží cca 10 g a sazba daně je 1,34 Kč/kus. Za jeden kilogram doutníků činí spotřební daň pouhých 134 Kč, tedy výrazně méně, než za kilogram cigaret. (www.euro.e15.cz)

Tab. 3.4 Sazby daně u tabákových výrobků pro rok 2014

Text	Sazba daně		
	Procentní část	Pevná část	Minimální
Cigarety	27 %	1,19 Kč/kus	2,25 Kč/kus
Doutníky, cigarillos		1,34 Kč/kus	
Tabák ke kouření		1 800 Kč/kg	

Zdroj: Marková, 2014

V roce 2013 tisk informoval o elektronických plničkách, které mění řezaný tabák v plnohodnotné cigarety. Jeho použití je jednoduché, do plničky se nasype řezaný tabák, vloží

dutinky a za chvíli vypadnou plnohodnotné cigarety. Plničky se začaly objevovat i v některých prodejnách tabáku. Podle Generálního ředitelství cel je používání elektronických plniček v rozporu se zákonem o spotřební dani, tito prodejci porušují živnostenský zákon a obcházejí daňovou povinnost. Důvod je zřejmý, spotřební daň z kilogramu řezaného tabáku ke kouření činí 1 800 Kč, zatímco kilogram cigaret dle přechozího výpočtu je zatížen spotřební daní ve výši 2500 Kč. Použitím elektronické plničky vzniká vybraný výrobek, který je předmětem jiné sazby daně.

Generální ředitelství cel ve své tiskové zprávě (ze dne 12. listopadu 2013) informovalo o vydařené akci s krycím názvem „TABÁČEK“ při níž se podařilo odhalit nelegální obchodování s tabákem a milionové daňové úniky. Policistům a pracovníkům celní správy se povedlo zadokumentovat činnost několika mužů v teritoriu Pardubického kraje, kteří nejméně od počátku roku 2012 vyráběli a distribuovali řezaný tabák bez informace příslušného správce daně s cílem vyhnout se daňové povinnosti na přiznané a odvedené spotřební dani. Vyrobený tabák dále distribuovali do okolních států např. Polska, Spolkové republiky Německo, Nizozemí či Slovenska. Akce byla svým rozsahem výjimečná, počet **převýšil dvěstěpadesátku nasazených policistů a pracovníků celní správy.** Dne 5. listopadu 2013 bylo zadrženo **celkem čtrnáct podezřelých osob.** Policisté a celníci zasahovali **v pěti krajích** a bylo provedeno tři desítky domovních prohlídek a prohlídek ostatních prostor, zejména skladových prostor a kanceláří, při nichž bylo např. nalezeno strojní zařízení k výrobě upraveného – řezaného tabáku, listiny a data v elektronické podobě, finanční hotovost (v hodnotě cca deset miliónů korun) cennosti, ostatní předměty sloužící k páchání trestné činnosti a velké množství tabáku. V Královéhradeckém a Pardubickém kraji se podařilo zajistit několik desítek tun tabáku připraveného k další distribuci. Trestně stíháno je šest podezřelých osob pro zvlášť závažný zločin z krácení daně, poplatku a podobné povinné platby, na které byl podán návrh k soudci k uvalení vazby z obav z možného útěku, skrývání a také z důvodu možného pokračování v trestné činnosti či maření vyšetřování jiným způsobem. U další části pachatelů bylo jejich jednání kvalifikováno jako pomoc k trestnému činu. Policejní komisař považuje dva z obviněných za hlavní v celé činnosti skupiny, která vykazovala znaky organizovanosti. Způsobená škoda zkrácení daně **převyšuje sedmdesát miliónů korun.** Jelikož obvinění užívali prostory, majetek a zaměstnance dvou obchodních společností, bylo zahájeno i trestní stíhání proti dvěma právnickým osobám. Nelze rovněž vyloučit obvinění dalších osob a navýšení škody v průběhu vyšetřování. V případě prokázání viny pachatelům hrozí **trest odnětí svobody v rozmezí pět až deset let.**

4 Analýza problematiky daňových úniků

Problematika daňových úniků v České republice již byla částečně nastíněna na vybraných případech z posledních let v předchozí kapitole, zaměřené zejména na nepřímé daně. Tato kapitola se soustředí nejen na problematiku daňových úniků a příčin jejich vzniků, ale také na vývoj inkasa daní vybíraných v České republice. První subkapitola obsahuje obecný náhled na historii i současnou situaci vybíraných daní. Další podkapitoly jsou věnovány podrobnějšímu rozboru daní, na které je práce zejména zaměřena. Uvádí nejen výši inkasa v jednotlivých letech, ale také vývoj výše daňových sazeb a u daně z lihu je věnována pozornost i „Metanolové kauze“, která zasáhla Českou republiku. Závěr této kapitoly je věnován metodám odhadů výše stínové ekonomiky a aplikaci Gutmannovy metody pro odhad stínové ekonomiky v České republice v letech 2003 – 2012.

4.1 Vývoj příjmů státního rozpočtu

Tab. 4.1 Vývoj inkasa vybraných daní v České republice v letech 2003 – 2013 (v mld. Kč)

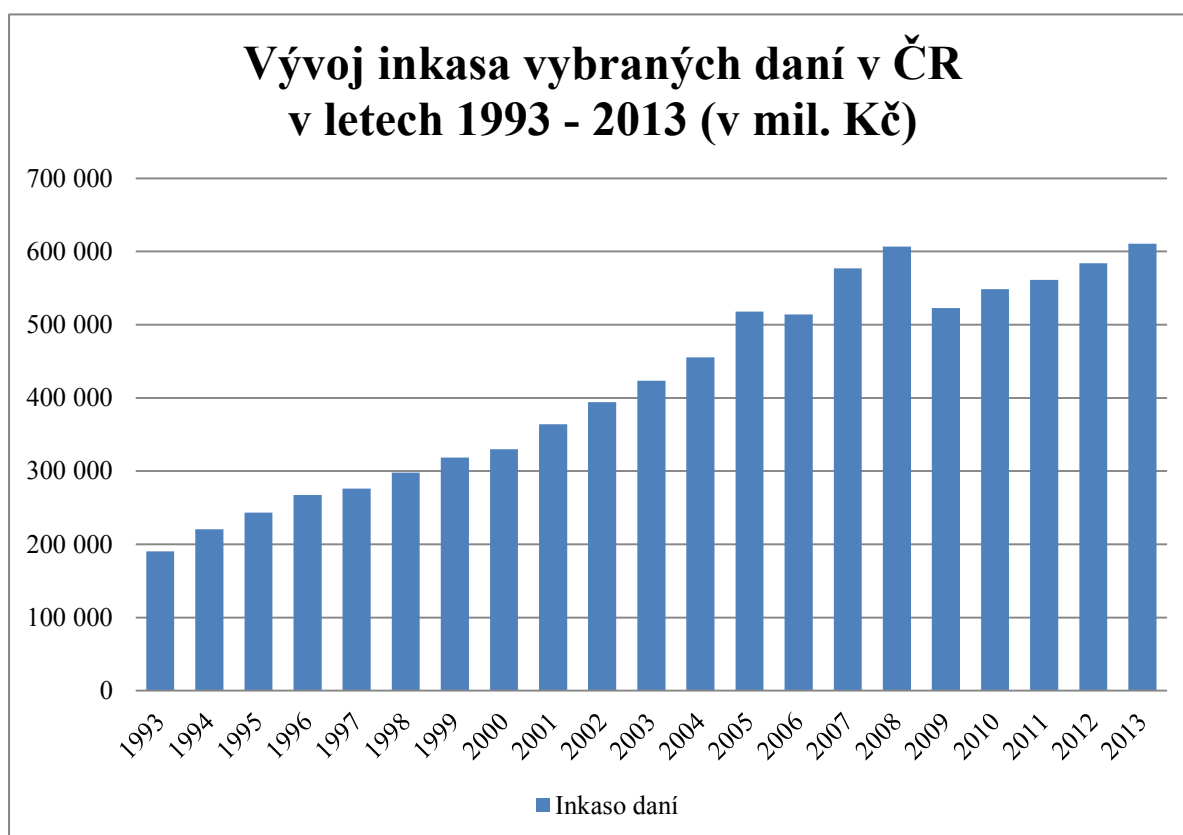
Daň	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
DPPO	97,0	106,5	137,4	128,9	155,7	179,6	110,5	114,7	109,3	120,4	113,1
DPFO ze závislé činnosti	94,6	102,6	110,7	111,6	126,4	115,2	111,0	111,8	119,4	119,8	126,1
DPFO – podnikatelů	22,1	24,0	26,6	17,9	17,0	17,7	5,6	8,0	3,0	3,3	2,7
Daň z příjmů vybíraná srážkou	20,6	12,1	11,2	14,0	15,7	19,3	19,2	19,3	19,8	20,8	20,5
Daň silniční	5,7	5,5	5,2	5,4	5,9	6,0	4,8	5,1	5,2	5,2	5,3
Daň z nemovitostí	4,8	4,9	5,0	5,0	5,1	5,2	6,4	8,7	8,6	9,5	9,8
Daň dědická	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Daň darovací	0,6	0,8	0,5	0,6	0,7	0,3	0,2	0,1	4,3	3,4	0,1
Daň z převodu nemovitostí	8,0	9,5	7,5	7,8	9,8	10,0	7,8	7,5	7,4	7,7	8,9
Ost. příjmy, odvody, pokuty a poplatky	5,0	5,1	5,3	5,0	4,3	4,3	3,8	3,5	3,1	3,0	1,9
Daň z přidané hodnoty	164,9	184,3	208,4	217,8	236,4	255,2	253,6	269,5	275,4	278,2	308,5
Odvod z elektřiny ze slunečního záření									6,0	6,4	5,8
Odvod z loterií §41b odst.1										1,3	2,1
Odvod z loterií §41b odst.2,3,4										4,6	6,0
C E L K E M	423,4	455,4	517,9	514,1	577,1	612,9	523,0	548,3	561,6	583,7	610,9

Zdroj: Finanční správa, vlastní úprava

Tab. 4.1 uvádí rozpis jednotlivých daní a výše jejich výběru v jednotlivých letech. Z důvodu velkého rozsahu jsou jednotlivé daně v tabulce uvedeny pouze za posledních deset let a výše inkasa je zaokrouhlena na miliardy korun. Z výčtu daní je zřejmé, že tabulka nezahrnuje všechny vybírané daně. Chybí zde spotřební daň, o jejíž výběr se starají celní úřady a z tohoto důvodu není uvedena v analýzách a statistikách finanční správy. Inkaso spotřební daně a příjmy z jednotlivých vybraných výrobků jsou vyčísleny v subkapitole 4.4. Z daní uvedených v tabulce je patrné, že zdaleka nejvyšší příjmy plynou z daně z přidané hodnoty, která dokonce v roce 2013 překročila třístamiliardovou hranici.

Sumu příjmů u vybraných daní za posledních dvacet let zobrazuje Graf 4.1 (jehož podkladem je Tab. 4.1). Trend je jednoznačně rostoucí až do roku 2005, po něm následují jisté odchylky, zejména výrazný pokles v roce 2009 oproti roku 2008, kdy byla poprvé překročena šestimiliardová hranice. Od roku 2005 rovněž neklesl objem vybraných daní pod pětisetmiliardovou hranici. V loňském roce 2013 se na daních vybralo vůbec nejvíce (610 759 miliónů Kč) za uvedené dvacetileté období.

Graf č. 4.1 Vývoj inkasa vybraných daní v České republice v letech 1993 – 2013 (v mil. Kč)



Zdroj: Finanční správa, vlastní úprava

4.2 Analýza příjmů přímých daní

Následující subkapitoly jsou zaměřeny na analýzu příjmů přímých daní resp. na daň z příjmů fyzických a právnických osob. Problematika daňových úniků se samozřejmě týká i přímých daní, avšak jejich odhadovaná výše je výrazně nižší, nežli u daní nepřímých. Příčin je hned několik, zejména výše inkasa přímých daní je mnohonásobně nižší než výše inkasa daní nepřímých, s čímž souvisí nejen sazba daně, rozsáhlé možnosti její optimalizace, ale zejména rozdílnost daní přímých a nepřímých a princip jejich výběru popsán ve druhé kapitole práce.

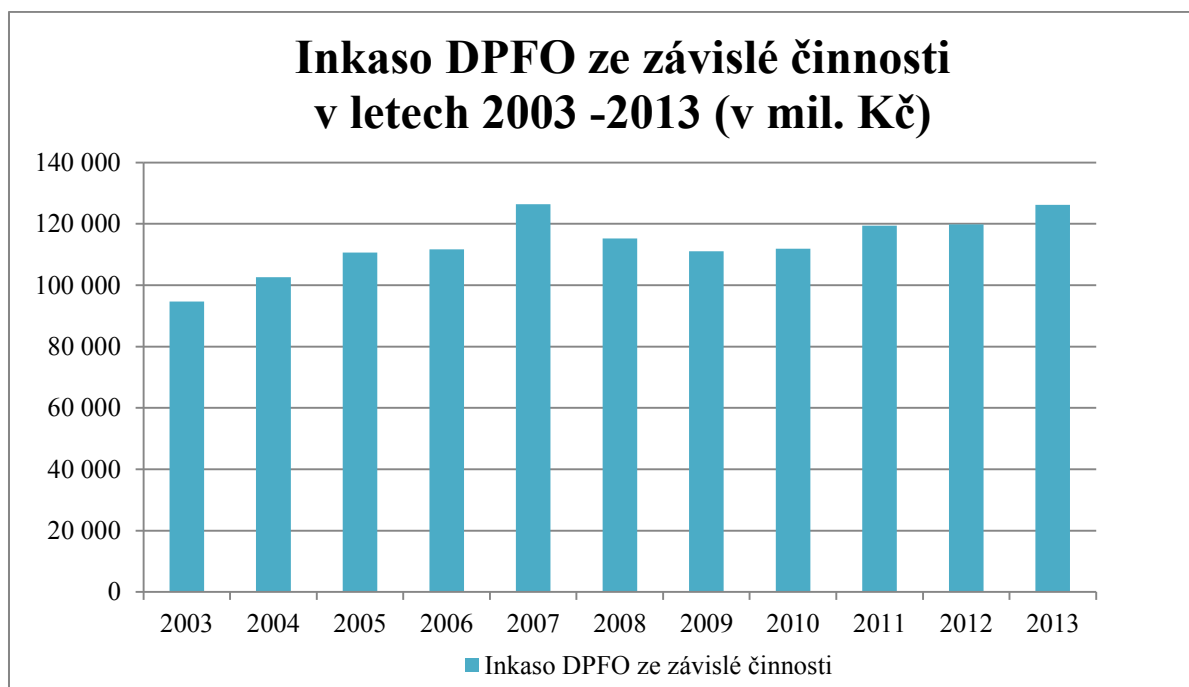
4.2.1 Analýza daně z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob (DPFO) je vhodné ještě rozdělit na daň z příjmů zaměstnanců a podnikatelů. Lze očekávat, že příjmy z daní zaměstnanců jsou vyšší, díky mnohonásobně vyššímu počtu zaměstnanců než podnikatelů, přeci jen se DPFO – podnikatelů výrazně odlišuje od všech ostatních daní, a to výši jejího inkasa. Zatímco trend u ostatních daní je víceméně rostoucí u podnikatelů je tomu přesně naopak a příjem z výběru této daně šel v posledních letech rapidně dolů.

Inkaso DPFO – podnikatelů je v roce 2013 vůbec nejnižší, pouhých 2 680 miliónů korun. V roce 1993 činila jeho výše téměř tři a půl miliardy korun a hned v dalším roce se jeho výše vyhoupla na čtyřnásobek. Dále byl její trend rostoucí a v roce 2005 dosáhl ve vybraném období svého maxima (26 583 mil. Kč). V dalším roce následoval pokles příjmů na úroveň přesahující sedmnáct miliard, která se udržela tři roky. Ve zlomovém roce 2009 byly výnosy z této daně pouze ve výši 5,5 miliardy korun, a i když si následující rok přinesl zlepšení o dvě miliardy, od roku 2011 se výše inkasa pohybuje okolo třech miliard korun.

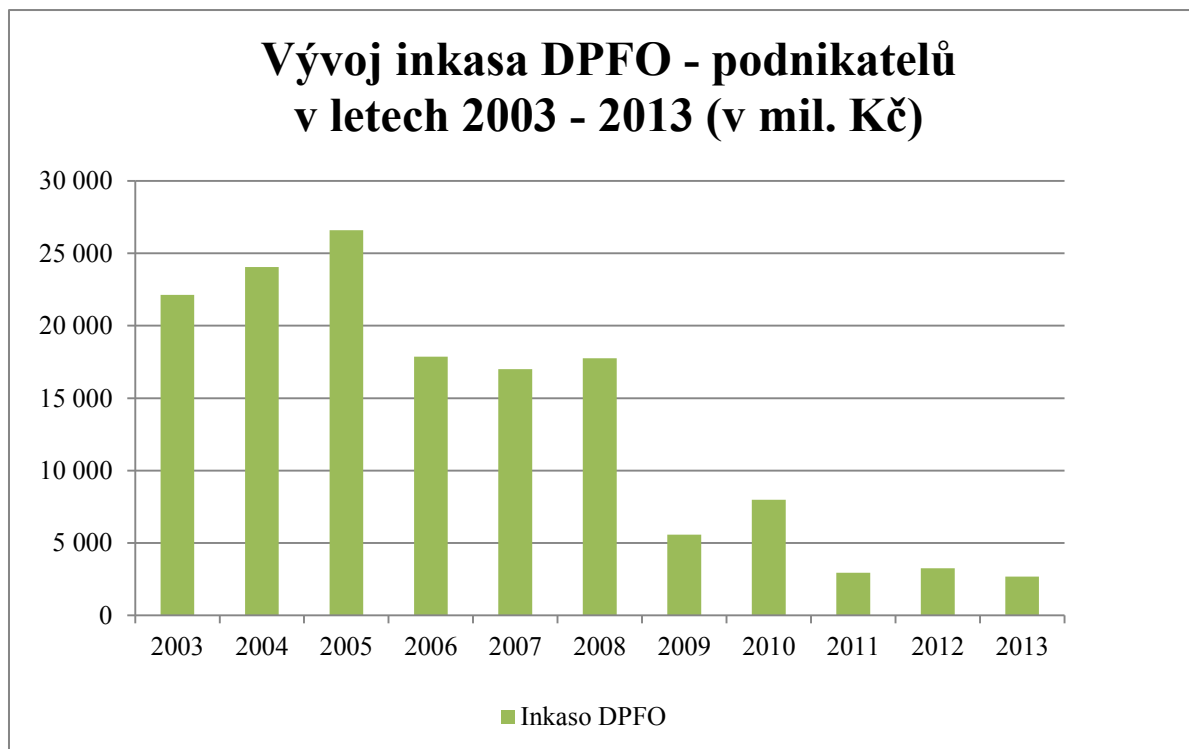
V příjmech státního rozpočtu z DPFO ze závislé činnosti nedochází k výrazným výkyvům. V roce 2004 překročilo inkaso této daně stomiliónovou hranici, pod kterou až doposud nekleslo. Nejvyšší příjem z této daně byl v roce 2007 a to 126 388 miliónů korun následován rokem 2013 s inkasem ve výši 126 134 miliónů korun.

Graf 4.2 Vývoj inkasa DPFO ze závislé činnosti v letech 2003 – 2013 (v mil. Kč)



Zdroj: Finanční správa, vlastní úprava

Graf 4.3 Vývoj inkasa DPFO – podnikatelů v letech 2003 – 2013 (v mil. Kč)



Zdroj: Finanční správa, vlastní úprava

Jelikož výše sazby daně je pro všechny fyzické osoby stejná, nezapříčiňuje tak nízký výběr daní u podnikatelů. Pro úplnost je však uveden i vývoj výše sazeb této daně. V letech 2003 – 2007 byly pro výběr DPFO stanoveny daňová pásma (viz Tab. 4.2), pouze v roce 2006 došlo k drobné úpravě – navýšení základu daně u prvního pásma. V letech 2008 – 2010 byla zavedená jednotná sazba daně 15 % ze základu daně. Od roku 2011 až do současnosti zůstala sazba daně na zmíněných patnácti procentech, avšak základem daně u zaměstnanců je tzv. superhrubá mzda.

Tab. 4.2 Daňová pásma u daně z příjmů fyzických osob

V letech 2003-2005			
Základ daně		Daň přesahujícího	Ze základu
od Kč	do Kč		
0	109 200	15 %	
109 200	218 400	16 380 Kč + 20 %	109 200 Kč
218 400	331 200	38 220 + 25 %	218 400 Kč
331 200	a více	66 420 + 32 %	331 200 Kč
Pro roky 2006 a 2007			
Základ daně		Daň přesahujícího	Ze základu
od Kč	do Kč		
0	121 200	15 %	
121 200	218 400	16 380 Kč + 20 %	121 200 Kč
218 400	331 200	38 220 + 25 %	218 400 Kč
331 200	a více	66 420 + 32 %	331 200 Kč

Zdroj: Účetní kavárna [online], vlastní úprava

Hlavním problémem u DPFO – podnikatelů je objem vybraných peněžních prostředků, který byl v roce 2013 historicky nejnižší za posledních dvacet let. Na vině je zejména daňová obratnost poplatníků a současná legislativa. Existence výdajových paušálů značně snižuje daňovou povinnost poplatníků a spolu s uplatněním slev (či pouze základní slevy na poplatníka) se výsledná výše daně rovná nule. Nelze však opomenout i existenci nelegálních daňových úniků, zejména manipulaci s účetními daty jako je nepřiznání všech příjmů či nadhodnocování výdajů, což může vést k tomu, že některé firmy jsou fiktivně dlouhodobě ve ztrátě. Samozřejmě je běžné, že na začátku podnikání často podnikatel vykazuje ztrátu anebo se během svého fungování do ní na krátký čas dostane, ale je těžko představitelné, že podnikatel vykazuje ztrátu pět let a vesele funguje dál. Zaměstnanci by také nepracovali za zápornou mzdu. Část definice podnikání uvádí, že je to soustavná samostatná činnost za účelem dosažení zisku. Zisk je tedy účelem, nikoliv povinností podnikání, čehož

zneužívají nepoctiví podnikatelé, kteří odmítají platit daň z příjmů. Vzhledem i nízkým příjmům z DPFO – podnikatelů navrhovala současná vláda zavedení **minimální daně** pro živnostníky, která by měla činit kolem 1 300 Kč měsíčně, a platit by ji měli živnostníci, kteří byli tři po sobě jdoucí roky ve ztrátě. Kvůli tlaku KDU-ČSL zatím návrh neprošel. Vláda také zvažuje snížení výdajových paušálů. Navrhované kroky mají již teď spoustu odpůrců vnímajících toto opatření jako nespravedlivé. Jelikož se jedná pouze o plán, informace se liší a z některých zdrojů dokonce vyplývá, že by ji měli platit všichni podnikatelé, což by se za nespravedlivé opravdu považovat dalo. (www.mesec.cz)

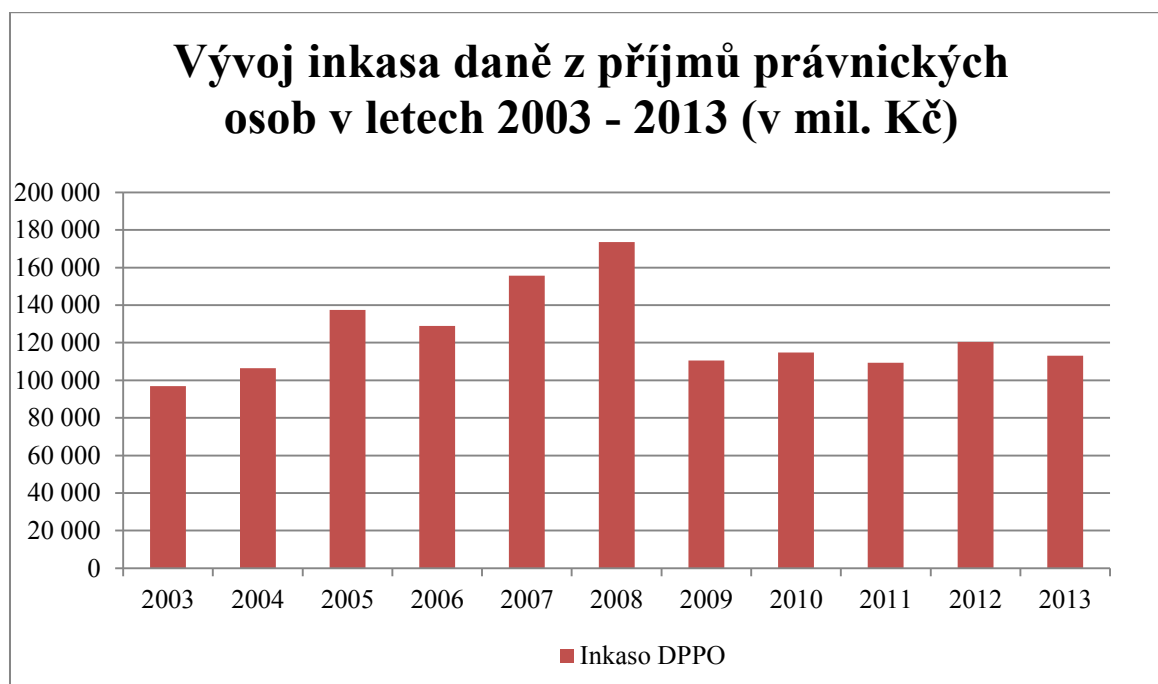
Dle názoru autora práce zavedení minimální daně pro podnikatele, kteří jsou tři roky ve ztrátě, není nic výrazně diskriminujícího a mohlo by to pro začátek ekonomice výrazně pomoci. Víceméně tento krok zdůrazňuje výše zmíněnou definici podnikání a dále by tento krok mohl pomoci částečně očistit trh od podniků vykazujících státu 5, 8 ale i 10 let nebo je alespoň přimět začít platit daň. Z kapitoly 3.4 Daňové ráje je zřejmé, že finanční úřady nestíhají provádět kontroly a průměrné periody kontrol (Tab. 3.3) jsou velmi vysoké, což u mnohých podnikatelů (obzvláště v České republice) značně zvyšuje pokušení podvodu. Na závěr je uveden drobný výpočet, který jen dokládá, že legislativní změny v oblasti DPFO – podnikatelů jsou nutné. K 30. červnu 2013 bylo evidováno 1 960 333 podnikatelů fyzických osob a výše vybrané DPFO – podnikatelů činila 2 680 miliónu korun, což znamená, že každý podnikatel odvedl daň ve výši **1 367 Kč** za rok. Rozhořčení nad výše zmíněnými kroky vlády v případě poctivých podnikatelů, kteří skutečně platí (nenulovou) daň z příjmů lze chápat, ale bohužel jsou ve velmi výrazné menšině oproti podnikatelům, kteří daň neplatí vůbec, ať už díky výdajovým paušálům, jejichž využití jim samozřejmě legislativa umožňuje nebo v horším případě nelegálním daňovým únikům a fiktivním vykazováním ztráty. (www.podnikatel.cz)

4.2.2 Analýza daně z příjmů právnických osob

Vývoj příjmů do státního rozpočtu daně z příjmů právnických osob (DPPO) za posledních deset let znázorňuje Graf 4.4. Nejvyššího inkasa bylo dosaženo v roce 2008 ve výši 173 590 miliónů korun. Od roku 2009 se výše inkasa pohybuje v rozmezí 109 – 121 mld. Kč a konkrétně v loňském roce činilo inkaso této daně 113 052 mil. Kč.

Po grafu následuje Tab. 4.3 uvádějící vývoj výše sazby této daně. Nejvyšší sazba daně ve zmíněném období byla v roce 2003, kdy činila 31 %. Poté pozvolna klesala až do roku 2010, kdy její výše činila 19 % a na této sazbě se udržela až do současnosti.

Graf 4.4 Vývoj inkasa DPPO v letech 2003 – 2013 (v mil. Kč)



Zdroj: Finanční správa, vlastní úprava

Tab. 4.3 Vývoj sazby DPPO v letech 2003 – 2013

Rok	Sazba daně
2003	31 %
2004	28 %
2005	26 %
2006	24 %
2007	24 %
2008	21 %
2009	20 %
2010-2013	19 %

Zdroj: Účetní kavárna [online], vlastní úprava

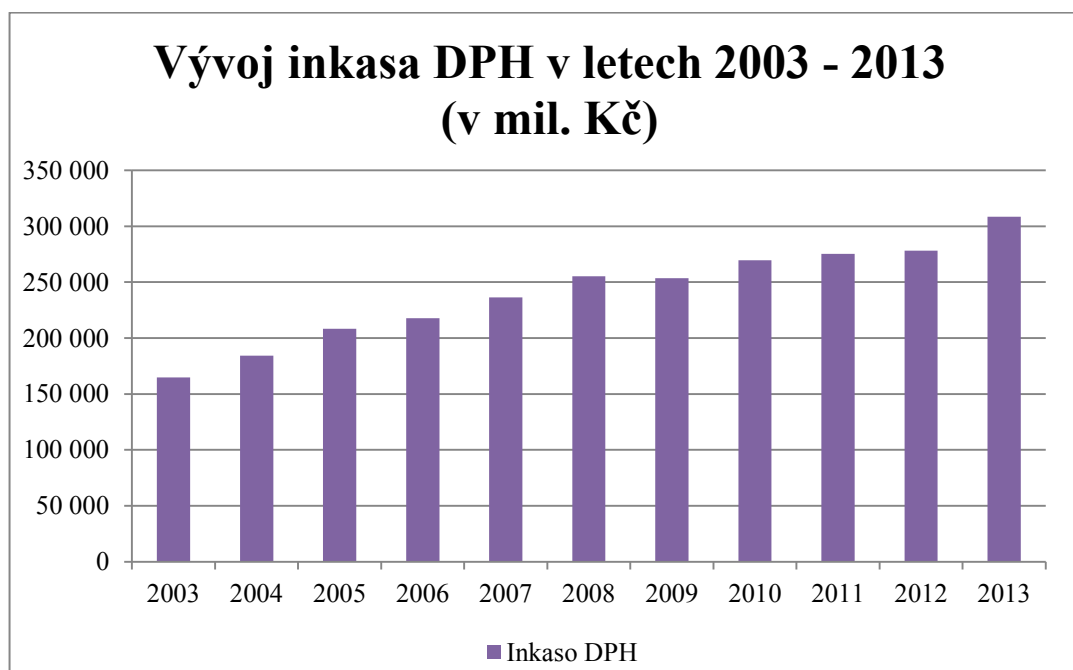
Největším problémem daňových úniků u právnických osob způsobují daňové ráje. Jak již bylo zmíněno, není nelegální podnikat v kterékoliv zemi světa, avšak na hranici legálnosti je účelové přemístění sídla závodu do jiné země se záměrem minimalizace či úplné vyhnutí se daňové povinnosti. Podle odhadů přichází Česká republika přesunem peněz do daňových rájů

ročně o čtyřicet miliard. Nejen, že tyto peníze nevratně mizí z české ekonomiky a nutno počítat i se ztrátou z multiplikačního efektu peněz, ale také dochází ke ztrátě desítek tisíc pracovních míst. (www.denikreferendum.cz)

4.3 Analýza příjmů daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty se podílí na příjmech do státního rozpočtu zdaleka nevyšší měrou. Následující graf zobrazuje příjmy daně z přidané hodnoty. Trend je jednoznačně rostoucí a v roce 2003 dokonce překročil tři miliardovou hranici. Jedním z důvodů je i rostoucí počet podnikatelských subjektů a do jisté míry i vývoj sazeb DPH v jednotlivých letech (viz Tab. 4.4). Jediné snížení sazby proběhlo v dubnu 2004, kdy se základní sazba daně snížila o dva procentní body. K výraznému zvýšení došlo zejména u snížené sazby daně, z 5 % na současných 15 %.

Graf 4.5 Vývoj inkasa DPH v letech 2003 – 2013 (v mil. Kč)



Zdroj: Finanční správa, vlastní úprava

Tab. 4.4 Vývoj sazeb DPH v letech 2003 – 2013

Období	Základní sazba DPH	Snížená sazba DPH
1. 1. 2003 – 30. 4. 2004	22 %	5 %
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19 %	5 %
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19 %	9 %
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20 %	10 %
2012	20 %	14 %
2013	21 %	15 %

Zdroj: www.podnikatel.cz, vlastní úprava

Nejvyšší úniky na dani náleží právě dani z přidané hodnoty, která jakožto „daň ze spotřeby“ je úzce spojena s ostatními daněmi. Rozličné daňové úniky páchané u ostatních daní v konečném důsledku vyústí i v úniky u daně z přidané hodnoty (vyjma neplátců DPH). Velké problémy však činí kolotočové obchody (viz kapitola 3.5), ale také úniky u spotřebních daní výrazně ovlivňují výběr nejen jednotlivých spotřebních daní, avšak i daně z přidané hodnoty.

4.4 Analýza příjmů spotřební daně

Spotřební daně (SPD) se také významnou měrou podílejí na plnění státního rozpočtu, podrobně viz Tab. 4.5. V roce 2008 byly zavedeny ekologické daně (z elektřiny, z plynů a z pevných paliv), jejichž správu má na starosti taktéž celní správa.

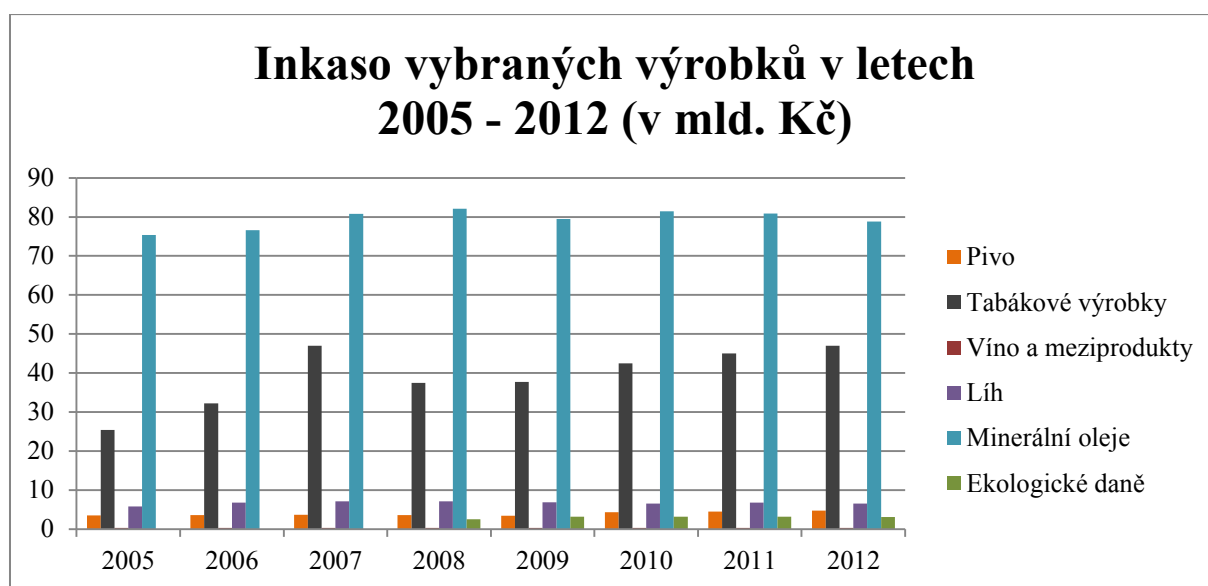
Tab. 4.5 Vývoj inkasa spotřebních a ekologických daní v letech 2005 – 2012 (v mld. Kč)

Daň	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
SPD z piva	3,5	3,6	3,7	3,6	3,4	4,3	4,5	4,7
SPD z tabákových výrobků	25,4	32,2	47	37,5	37,7	42,5	45	47
SPD z vína a meziproductů	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
SPD z lihu a lihovin	5,8	6,8	7,1	7,1	6,9	6,5	6,8	6,5
SPD z minerálních olejů	75,4	76,6	80,8	82,1	79,5	81,4	80,9	78,8
Ekologické daně				2,5	3,2	3,2	3,2	3,1
SPD CELKEM	110,4	119,5	138,9	133,1	131	138,2	140,7	140,4

Zdroj: Celní správa, vlastní úprava

Zdaleka nejvyšší příjmy plynou ze spotřební daně z minerálních olejů, která se podílí na celkové spotřební dani 58 % (r. 2012) a přispívá k tomu nejen sazba daně činící maximálně 13 710 Kč/1000 litrů, ale zejména objem dovážených pohonných hmot. Druhá nejvýznamnější spotřební daň z hlediska příjmů do státního rozpočtu je daň z tabákových výrobků podílející se 34 % na celkovém inkasu spotřební daně. Velmi výrazné rozdíly z inkasa spotřební daně jednotlivých vybraných výrobků jsou taktéž znázorněny v Grafu 4.6 a je také patrné, že u žádného vybraného výrobku nedochází k výrazným změnám příjmů.

Graf 4.6 Vývoj inkasa vybraných výrobků na spotřební a ekologické dani (v mld. Kč)



Zdroj: Celní správa, vlastní úprava

4.4.1 Metanolová kauza

Metanolová aféra vypukla začátkem září 2012 a otrásla Českou republiku. Na otravu metylalkoholem doposud zemřelo 50 lidí (z toho devět v minulém roce) a ještě v současnosti se vyskytují ojedinělé případy, dalším desítkám obětí metanol vážně poškodil zdraví. Nejhorší byla situace v Moravskoslezském kraji, kde přišlo o život 23 lidí.

Vláda reagovala na vlnu úmrtí 12. září 2012, kdy zakázala stánkový prodej alkoholu a o dva dny později byla vyhlášena tzv. částečná prohibice, ministerstvo zdravotnictví zakázalo prodej lihovin s obsahem alkoholu od 20 % na celém území České republiky a tento zákaz platil 13 dnů. Začaly rozsáhlé kontroly policie, celníků, hygieniků i potravinářských inspektorů, kteří přispěli ke snížení otrav, nezastavili je však úplně. Nepodařilo se najít asi 2 000 litrů z až 15 000 litrů jedovatého alkoholu. V loňském roce parlament schválil zákon

o povinném značení lihu a přijal i novelu živnostenského zákona, která zavádí koncese pro prodejce lihu a lihovin (podrobněji viz kapitola 3.6 – Daň z lihu). Celkem bylo obviněno 70 lidí. Soudy už vynesly první rozsudky nad lidmi zapojenými do distribuce nebezpečného alkoholu. Na osm let poslal ostravský soud do vězení dva muže z Karvinska, kteří zavinili smrt jednoho člověka a dalším čtyřem způsobili vážné zdravotní problémy. Soud ve Frýdku-Místku poslal na pět let do vězení muže, který namíchal jedovatý rum (mladá žena zemřela a její otec oslepl. Několik dalších lidí bylo potrestáno pokutami či podmínkami v méně závažných případech. O uvalení vazby na distributory bylo zatím rozhodnuto pouze v případě trestného činu krácení daní. Trestný čin úmyslného ohrožování zdraví závažnými potravinami bude teprve projednáván. S tzv. „špičkami“ této kauzy je plánován soud letos na podzim. Tito tři hlavní aktéři: Rudolf Fian (hlavní míchač otráveného alkoholu), Tomáš Křepela (majitel firmy Carlogic) a Jiří Vacula (hlavní distributor) jsou ve vazbě. Celkem sedmi lidem hrozí za úmyslné obecné ohrožení 12 až 20 let, případně i výjimečný trest včetně doživotí. Podle obžaloby p. Křepela opatřil na přelomu srpna a září 2012 pět tisíc litrů metylalkoholu a prostory na Opavsku a pomohl p. Fianovi namíchat směs o objemu deset tisíc litrů tvořenou z 50 % metanolem a dalších 50 % etanolem, tu předali p. Vaculovi, jež obchodoval s alkoholickými nápoji. (www.ceskenoviny.cz)

4.5 Metody odhadů používané v tržních ekonomikách pro odhady stínové ekonomiky

Měření stínové ekonomiky není nikterak jednoduché a ještě daleko náročnější je mezinárodní komparace odhadů stínové ekonomiky. Měření různých autorů přináší často až protichůdné výsledky nejen při mezinárodním srovnání, ale i v rámci jedné země a odhady se vyjádřené v procentech vůči HPD mají rozsah i několik desítek procentních bodů. Značné rozpětí odhadů reprezentující řád stovek miliard peněžních jednotek pak vyvolává dojem, má-li vůbec smysl odhadovat velikost stínové ekonomiky. *Fassmann (2007, s. 45) uvádí čtyři hlavní důvody těchto značných diskrepancí, a to:*

- *různí autoři při odhadech vycházejí z různě definované stínové ekonomiky,*
- *různí autoři používají různých metod odhadů,*
- *kvantitativní odchylky v odhadech mohou souviset i s rozdílným matematickým vyjádřením výsledků a*
- *odhady různých autorů pocházejí z různých časových období popř. se při nich využívá různě kvalitních datových souborů.*

Tyto čtyři body je nutné mít na paměti při zkoumání výsledků měření jednotlivých autorů. Jak již bylo zmíněno, existuje mnoho metod odhadů stínové ekonomiky a jejich modifikací. Uvedeme základní členění metod odhadů používané v tržních ekonomikách, tzv. „klasické“ metody členící se na přímé a nepřímé. Mezi **přímé metody** náleží výběrová šetření a sledování daňových úniků.

Nepřímé metody lze souhrnně charakterizovat, že sledují stopy zanechané stínovou ekonomikou v oficiální (formální) ekonomice a podle přístupu je lze rozdělit na pět podskupin:

- metody rozporů (the discrepancy methods),
- monetární metody (the money market methods),
- metody trhu práce (labour market methods),
- metody fyzického inputu (psychical input methods),
- vícefaktorové kombinované metody (compound methods). (Fassmann, 2007)

V současné době jsou pravděpodobně jedny z nejpoužívanějších metod pro měření stínové ekonomiky ve vyspělých zemích právě **monetární metody**. Jejich společnou myšlenkou je, že anomálie v chování monetárních proměnných způsobuje stínová ekonomika. *Dále vychází z předpokladu, že z důvodů „zahlasení stop“ se transakce v neformální ekonomice (obzvláště v „černém sektoru“), provádějí prostřednictvím hotových peněz (Fassmann, 2007).*

Pro účely této práce byla zvolena metoda odložené peněžní poptávky Petera Gutmanna náležící do kategorie monetárních metod (podrobněji viz kapitola 4.6).

4.6 Aplikace Gutmannovy metody pro odhad stínové ekonomiky v České republice

Metoda poměru odložené peněžní pohledávky („metoda currency-ratio“) Petera Gutmanna (1977) lze považovat za jednu ze základních metod v oblasti monetárních metod a byla také několikrát modifikována. Gutmann ve své metodě vycházel z následujících stěžejních hledisek. Prvním je, že transakce ve stínové ekonomice probíhají v hotovosti a druhým je stanovení výchozího období, tzv. referenčního roku, jež má představovat rok kdy byla nelegální ekonomika velmi omezená, prakticky „nulová“. Z tohoto období Gutmann vychází při výpočtu tzv. přirozeného poměru „C/D“, kde C je množství oběživa a D jsou

vklady na vyžádání (peníze na viděnou). Přirozený poměr by měl co nejvíce odrážet přirozenou potřebu hotovosti pouze oficiálního sektoru. Dále jde tedy o zjištění, jaká část C je nad úrovní přirozeného poměru. Porovnání poměru mezi skutečnou hodnotou C a D v daném roce a „přirozeným poměrem“ lze odvodit teoretickou hodnotu C^* , jež má odpovídat potřebnému množství oběživa pro oficiální oběh. Představu o velikosti stínové ekonomiky znázorňuje součin V (rychlost oběhu peněz) a hodnoty $(C - C^*)$. Samozřejmě se k této metodě vztahují i jisté výhrady, jako stanovení referenčního roku, na němž je metoda silně závislá či volba poměru C/D.

Metoda jeví jako vhodná pro měření stínové ekonomiky v České republice i přes tyto výhrady a to z důvodu dobře identifikovatelného výchozího roku. Jako vhodný referenční rok připadá rok 1993, ne proto, že by stínová ekonomika v tomto roce neexistovala, ale z důvodu administrativního zásahu v podobě měnové odluky doprovázenou kolkováním peněz a nucenou výměnou oběživa prostřednictvím uložení na účty apod. Pro výpočet přirozeného poměru potřebujeme znát C, jež odvodíme z následujícího vztahu:

$$M_1 = C + D \quad (4.1)$$

$$C = M_1 - D \quad (4.2)$$

$$C = 283 - 236,7 = 46,3 \text{ mld.Kč}$$

$$\frac{C}{D} = \frac{46,3}{236,7} = 0,1956$$

Přirozený poměr v roce 1993 činí 19,6 %. Dále potřebujeme znát rychlost oběhu peněz (V), což je další diskutabilní veličinou, jelikož předpokládáme, že rychlost oběhu peněz ve stínové ekonomice je obdobná jako v oficiálním sektoru. Gutmann se ve své metodě zaměřoval na měření šedé ekonomiky vůči penězům v hotovosti, a proto je v modifikaci této práce a metody brán v úvahu pouze peněžní agregát M_1 , který obsahuje oběživo a netermínované vklady, i když to způsobuje jisté nepřesnosti. Nutno zdůraznit, že jde pouze o odhad velikosti šedé ekonomiky zaměřené na oběživo a netermínované vklady a data jsou zaokrouhlena na miliardy korun. K výpočtu slouží následující čtyři vzorce.

$$C_r = M_{1r} - D_r \quad (4.3)$$

$$C^* = D_r \cdot \frac{C}{D} \quad (4.4)$$

$$V_r = \frac{HDP}{M_{1r}} \quad (4.5)$$

$$SE = (C - C^*) \cdot V \quad (4.6)$$

Kde C je skutečný rozsah oběživa (mld. Kč), C^* značí hypotetický rozsah oběživa (mld. Kč), M_1 znamená peněžní agregát (oběživo a netermínované vklady, v mld. Kč), D jsou vklady na vyžádání (vklady na viděnou, v mld. Kč), r je rok, V znamená rychlost oběhu peněz, HDP značí hrubý domácí produkt a SE je rozsah stínové ekonomiky (mld. Kč). (Fassmann, 2007)

Postup výpočtu je znázorněn na roce 2003, veškerá data a výsledky uvádí Tab. 4.6. Podrobná data peněžního agregátu M_1 , vkladů na vyžádání a hrubého domácího produktu jsou uvedeny v Přílohách č. 4, 5 a 6.

$$C_{03} = 896,6 - 695,1 = 201,5 \text{ mld. Kč}$$

$$C_{03}^* = 695,1 \cdot 0,196 = 136,2 \text{ mld. Kč}$$

$$V_{03} = \frac{2688,1}{896,6} \doteq 3$$

$$SE_{03} = (201,5 - 136,2) \cdot 3 = 195,7 \text{ mld. Kč}$$

Odhad velikosti stínové ekonomiky je samozřejmě závislý na vstupních datech a referenčním roce. Rozsah stínové ekonomiky se podle našich výpočtů pohyboval **mezi 7,3 – 12 % na HDP**. Vůbec nejvyšší hodnoty (401,8 mld. Kč) odhad dosáhl v roce 2011. Výsledky slouží primárně k utvoření představy o výši daňových úniků v letech 2003 – 2012 v České republice.

Tab. 4.6 Odhad velikosti stínové ekonomiky v České republice v letech 2003 – 2012
(v mld. Kč, není-li uvedeno jinak)

Proměnná	2003	2004	2005	2006	2007
C	201,5	265,2	245,6	307,5	312,7
D	695,1	739,2	843,5	948,9	1127,5
C/D (v %)	29,0	35,9	29,1	32,4	27,7
C*	136,2	144,9	165,3	186,0	221,0
M1	896,6	1004,4	1089,1	1256,4	1440,2
HDP	2688,1	2929,2	3116,1	3352,6	3662,6
V	3,00	2,92	2,86	2,67	2,54
C - C*	65,3	120,3	80,3	121,5	91,7
SE	195,7	350,9	229,7	324,3	233,2
SE (% HDP)	7,3	12,0	7,4	9,7	6,4

Proměnná	2008	2009	2010	2011	2012
C	372,7	390,9	445,6	520,7	529,5
D	1222,0	1325,2	1457,7	1547,6	1702,1
C/D (v %)	30,5	29,5	30,6	33,6	31,1
C*	239,5	259,7	285,7	303,3	333,6
M1	1594,7	1716,1	1903,3	2068,3	2231,6
HDP	3848,4	3759,0	3790,9	3823,4	3845,9
V	2,41	2,19	1,99	1,85	1,72
C - C*	133,2	131,2	159,9	217,4	195,9
SE	321,4	287,3	318,5	401,8	337,6
SE (% HDP)	8,4	7,6	8,4	10,5	8,8

Zdroj: Vlastní zpracování, Příloha č. 4, 5 a 6

Obecné vysvětlení příčin daňových úniků neexistuje: důvody se různí v závislosti na osobě, která se daňového úniku dopouští. Příčin a projevů daňových úniků je několik: politické, ekonomické, sociologické či technické (Martinez, 1990). V případě politické příčiny může daňový delikt vyjadřovat nesouhlas s politickými rozhodnutími příslušné vlády. Jako další příčina se často uvádí i nedostatek občanské uvědomělosti v daňové oblasti – poplatník ztrácí smysl pro daňovou povinnost. S vyšší jistotou je třeba hledat příčiny daňových podvodů v ekonomickém prostředí. Podle Martineze (1990, s. 31): „Ideologie, morálka a ekonomika jsou však pouze faktory, které vzniku daňových deliktů napomáhají. Vytvářejí příznivé prostředí a působí jako katalyzátory hlavních příčin, které je třeba hledat jinde, jsou totiž skryty v daňovém systému samotném.“ A to:

- zejména vycházejí z mechanismů a koncepce daňového systému, jež vystavuje poplatníka pokušení a tím vede téměř automaticky k podvodům a
- dále jsou důsledkem výrazně zvyšujících se odvodů, že poplatník se cítí takřka oprávněn jim odporovat.

4.7 Shrnutí kapitoly

Tato subkapitola je věnována shrnutí a předložení vlastních návrhů. Daňové úniky jsou zde stejně dlouho, jako daně samotné. Nelze je úplně odstranit z ekonomik, pominou-li se extrémní varianty jako zrušení všech daní či naprosto vzorně a poctivě platicí obyvatelstvo. Každá vláda by však měla mít zájem na omezování daňových úniků z důvodu příjmů do státního rozpočtu a ochrany poctivých plátců. Jedná se o velmi složitou problematiku, takže pouze jednotlivý úkon, např. zpřísnit tresty, nestačí. Je potřeba analyzovat projevy a příčiny daňových úniků, aby byla nově přijatá opatření účinná, tzn. chování poplatníků, kdo krade, co je k tomu vede, s čím jsou nespokojeni, jak nejčastěji probíhají daňové úniky po stránce technické apod.

Jedním ze základních kamenů každého státu je jeho legislativa, bohužel u některých je také i „kamenem úrazu“. *„Daňová povinnost nemůže existovat tam, kde neexistuje skutečně právně podložený daňový systém.“* (Martiez, 1990, s. 68). Tento problém se týká i České republiky. Tuzemský systém výběru daní patří k nesložitějším a nejen v Evropě. Daňové zákony jsou pro české občany nepřehledné, kvůli neustálým změnám a velmi složité, a i daňoví poradci se často liší v názorech na tentýž daňový problém. České republiky by prospělo zjednodušení daňových zákonů a omezení jejich neustálých změn, ale také stabilní vláda bez korupčních afér, která by byla obyvatelům oporou a ne úhlavním nepřitelem.

Opatření státu se samozřejmě liší pro konkrétní daň, jelikož se různí i technická provedení úniků u různých daní. V případě **daně z příjmů právnických osob** se stát snaží legislativně zamezit účelovým přemístěním sídel do daňových rájů. Také jsou důležité i kontroly PO v tuzemsku. V roce 2012 sice vznikl nový „superfinanční úřad“ pro velké závody mající obrat nad dvě miliardy korun a tyto velké podniky můžou počítat s pravidelnějšími kontrolami finančního úřadu. Podniky nedosahující takto vysokého obrátu však často spoléhají, že se u nich kontrola vyskytne spíše ojediněle, jelikož finanční úřady zdaleka nestíhají kontrolovat všechny závody. Problémem tedy zůstává, jak zefektivnit kontroly v případě PO i FO, aby finanční úřady mohli provádět více kontrol, což by, pouze jako jedna z příčin, mohla vést k omezení nekalých praktik u části podnikatelů. **U fyzických**

osob – podnikatelů se stát navíc potýká s velmi nízkým inkasem DPFO (viz Graf 4.3), na rozdíl od ostatních daní, které se udržují na přibližně stejné úrovni (viz grafy 4.2, 4.4 a 4.6) či dokonce jejich inkaso mírně roste – DPH (Graf 4.5). Je žádoucí zavést dané legislativní změny, bohužel i přes nevůli podnikatelů. Primárně je potřebné navrhnout opatření pro podnikatele, vykazující několik let po sobě ztrátu, např. ve formě povinné „minimální daně“. Tu by platili podnikatelé v případě, že by přesáhli určitý počet let (např. tři) ve ztrátě. Ve čtvrtém roce jejich podnikání by tedy byli povinni zaplatit minimální daň stanovenou příslušným zákonem. Přispělo by to k omezení živnostníků jsoucí pět i více let ve ztrátě, jelikož by museli platit minimální daň nebo živnost ukončit a nechat se zaměstnat. Také snížení či stanovení nižších „stropů“ u výdajových paušálů u této skupiny poplatníků by přispělo k navýšení výběru inkasa, které je v posledních letech rekordně nízké. Spolu s rozhodnutím o snížení výdajových paušálů by zároveň bylo možné povolit uplatňování slevy na manželku a daňového zvýhodnění na dítě (mj. i v rámci podpory rodin s dětmi), v případě uplatňování výdajů „paušálem“. U živnostníků nejčastěji dochází k daňovým únikům prostřednictvím přijatých plateb v hotovosti, které nejsou v účetnictví vůbec uvedeny z důvodu co nejnižšího základu daně. Určité řešení by mohlo přinést znovu zvažované zavedení registračních pokladen pro FO – podnikatelé, případně i spolu s „úctenkovou loterií“ (obdobně jako ve Slovenské republice). Otázkou zůstává, jak by se registrační pokladny osvědčily v praxi a na kolik by byly přínosem hned z několika důvodů. Jedna věc je pokladnu mít a druhá je zaručit, aby jí opravdu prošly veškeré příjmy. Dále bude záležet, jak se lidé postaví k úctenkové loterii – jako losy ve státní loterii by fungovaly účtenky z jakéhokoliv obchodu a lidé by mohli vyhrát např. auto či finanční odměnu ve výši statisíců (např. ve Slovenské republice mohou vyhrát 10 000 eur). Přiměje je to však o vyžádání si účtenky a za jakých podmínek dají přednost účtence před okamžitou slevou např. od řemeslníka, v případě, že nebudou požadovat doklad – toto už záleží na daném jedinci. Jednání živnostníků by mohly do jisté míry ovlivnit i sankce při kontrolách účtenek. Spolu se zavedením povinnosti registračních pokladen by stát mohl poskytnout i možnost bezúročného úvěru na pořízení registrační pokladny prostřednictvím Českomoravské záruční a rozvojové banky a to bez ohledu na to, zda podnikatel dluží či nedluží státu.

Velkým problémem jsou **nepřímé daně**. Snahy států i EU omezit daňové úniky jsou např. pomocí registrů apod., odhalit však nastrčené firmy (bílé koně), zůstává problémem. Nabízí se zpřísnění podmínek pro založení firmy, důslednější kontrola nově vzniklých firem

apod., avšak při zachování současné doby trvání založení závodu (živnosti). Lze však i přesto očekávat určité negativní reakce vůči zmíněným krokům ze strany nově vznikajících firem.

U **spotřebních daní** (hl. lihu a minerálních olejů) již došlo k určitým legislativním opatřením, jež se jako nejúčinnější jeví složení vysokých kaucí. V případě lihu se kontroly primárně zaměřují na kontrolu alkoholu a lihu, ale kvůli omezení výroby alkoholu z denaturovaného lihu by bylo vhodné zaměřit se i na jeho kontrolu a evidenci. Jakmile dojde ke znehodnocení lihu denaturací, je tento líh osvobozen od spotřební daně a víc se nekontroluje. Výroba alkoholu z denaturovaného lihu (podrobně popsáno v kapitole 3.6) je tudíž pro „černé výrobce“ nejen velmi levná, ale takto vyrobený alkohol je zdraví škodlivý a nebezpečný. Systém výběru spotřební daně u tabákových výrobků je relativně efektivní, avšak doprovázen problémem z hlediska nákupu tabákových nálepek a jejich skutečným nalepením na tabákový výrobek primárně v případech dovozu tabákových výrobků ze třetích zemí. Vhodnou alternativou se jeví podobné opatření jako u lihu tj. opatření „kolkovacích prostor“ kamerovým systémem, tzn., že prostory, kde se kolkují tabákové výrobky, by povinně byly vybaveny kamerovým systémem přímo napojeným na celní správu. Problémy s nelegálním dovozem vybraných výrobků mohou pomoci omezit důslednější a častější kontroly. V České republice již vzniká speciální tým zaměřující se výhradně na daňové úniky. Podobný orgán již úspěšně funguje i ve Slovenské republice (tzv. Kobra).

Podle aplikované metody Petera Gutmana a dosažených výsledků (Tab. 4.6) byla stínová ekonomika nejvyšší podle procentního podílu na HDP v roce 2004 (12 %, tj. 350,9 mld. Kč). Nejvyšší daňové úniky v korunovém vyjádření byly v roce 2011 a to 401,8 mld. Kč, v následujícím roce odhad výrazně klesl (na 337,6 mld. Kč). Rok 2011 se zatím jeví jako dosažení vrcholu v daňových únicích a následný trend je klesající, zdali tomu tak bude i nadále, bude záležet na tuzemské vládě i dalších faktorech. Při porovnání výše inkasa daní (Tab. 4.1) s odhadovanou výší stínové ekonomiky lze říci, že daňové úniky se na celkovém výběru daní průměrně podílejí ve výši jedné třetiny. Jedná se sice pouze o odhad stínové ekonomiky, ale výsledky jsou relativně vysoké a na jejich snížení a pokračování v klesajícím trendu daňových úniků je potřeba pracovat – největší roli zde hraje státní moc a její rozhodnutí. Je zapotřebí podniknout kroky a přijmout opatření vedoucí k růstu „občanského uvědomění“, stanovit jasné a srozumitelné daňové (i jiné) zákony, zpřísnit podmínky a klást větší důraz na kontroly, případně i zvážit možnost zpřísnění trestních sazeb v případě trestných činů úmyslného krácení daně a jiných poplatků apod.

5 Závěr

S problematikou daňových úniků se potýká každý stát, různí se pouze projevy, příčiny a technická provedení. Vůbec nejrozšířenějším jevem na světě je nedostatek „občanského uvědomění“, který se v zemích i krajích liší. Přístup k placení daní se odvíjí od ekonomické vyspělosti zemí, stálosti zákonů, funkčnosti daňového systému, ale i od postavení a velikostí firem na trhu až po chování daného jedince, jeho morálních zásad a postavení k placení daní. Proč právě velikost firmy: Jednání jednotlivce – ať už daně platí či se jim vyhýbá, je v podstatě jeho soukromá záležitost a nikdo to příliš neřeší. Avšak velké firmy a zejména nadnárodní světové koncerny platí minimální či téměř žádné daně a to zcela legálně jsou „středem pozornosti“ a trnem v oku konkurenci, médiím až po zákazníky. Např. firma Starbucks platila minimální daně ve Velké Británii, ačkoliv v souladu se zákonem, a velmi jí to poškodilo pověst a slábl i zájem veřejnosti navštívit tyto kavárny, proto byla i ochotna „doplatit“ daň.

Cílem práce bylo analyzovat problematiku daňových úniků, a také odhadnout jejich výši v České republice. K naplnění cíle byla zvolena časová řada v letech 2003 – 2012 a aplikovaná metoda Petera Gutmanna. Výše stínové ekonomiky se v jednotlivých letech pohybovala mezi dvěma sty až čtyřmi sty miliard korun. Stínová ekonomika se ve vybraném období podílela na hrubém domácím produktu ve výši 7,3 – 12 %. Dosažené výsledky jsou pouze orientační a primárně šlo o vytvoření představy o velikosti stínové ekonomiky v České republice.

Samotná (odhadnutá) výše daňových úniků jistě zajímavá, ale zdaleka ne nejdůležitější a pro stát má spíše informační charakter. Daleko podstatnější je zaměření se na otázky příčin a důvodů vzniku daňových úniků a na jejich. Daňový únik odpovídá příslušnému daňovému systému. Je tedy zřejmé, že složité a neustále měnící se zákony vyvolávají spíše chaos a výběru daní nesvědčí. Jistou souvislost sehrává i důvěra, aby plátcí daní brali placení daní jako přirozenost a ne nutnost obtěžující jim život, což bude v tuzemsku náročné. Neustále „střídající“ se vláda a korupční aféry přispívají spíše postoj plátců: „*Proč bych měl platit daně*“ a „*Když kradou jiní...*“ Velké firmy již pomalu zahrnují placení daní do strategického řízení, také proto, aby byly veřejností pozitivně vnímány. A postoj, že *kdo neplatí daně je za „hrdinu“ a nad poctivci se kroutí hlavou*, snad také spěje pomalu ke konci, avšak velký vliv na to bude mít stát i veřejnost.

Seznam literatury

a) Odborné knihy

- [1] ALM, James Robert, Jorge MARTINEZ-VAZQUEZ, a S. Wallace. *Taxing the Hard-to-tax Lessons from Theory and Practice*. Netherlands: Elsevier, 2005. 376 s. ISBN: 978-0-44451-677-0.
- [2] BERAN, Vlastimil, Jiřina KRAJČOVÁ, Veronika KŘELINOVÁ, Pavla VANDUCHOVÁ a Viola ŠEBESTÍKOVÁ. *Daňová a sociální optimalizace ve vztahu k nezaměstnanosti v České republice*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2012. 180 s. ISBN 978-80-248-2938-8.
- [3] BRYCHTA Ivan, MACHÁČEK Ivan a Martin DĚRGEL. *Daň z příjmů 2012: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2012*. 9. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. 606 s. ISBN 978-80-7357-730-8.
- [4] DUŠEK Jiří. *DPH 2013: zákon s přehledy: [právní stav k 1.1.2013]*. 10. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 250 s. ISBN 987-80-247-4625-8.
- [5] FALADA David. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 207 s. ISBN: 978-80-87109-15-1.
- [6] FASSMANN Martin. *Stínová ekonomika a práce na černo*. Praha: SONDY, 2007. 358 s. EAN 978-80-86846-21-7.
- [7] HNÁTEK Miloslav a Davit ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2013*. Praha : ESAP, 2013. 218 s. ISBN: 978-80-260-2628-0.
- [8] HNÁTEK Miroslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady 2014*. Praha: Grada publishing, 2014. 228 s. ISBN: 978-80-260-4890-9.
- [9] HOLUBOVÁ Olga a Ivo ŠULC. *DPH a spotřební daně 2005 : komentované změny platné k 1.1.2005, příklady, rady a návody, úplná znění zákonů k 1.1.2005*. 1.vyd. Brno: CP Books, 2005. 194 s. ISBN 80-251-0525-3.
- [10] KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem 2013*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 1192 s. ISBN 978-80-7263-769-0.

- [11] KŘEMEN Bedřich. *100 legálních daňových triků 2012*. 2. vyd. Praha: Grada publishing, 2012. 236 s. ISBN 978-80-260-0294-9.
- [12] KUBÁTOVÁ Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. 275 s. ISBN: 978-80-7357-574-8.
- [13] KUBÁTOVÁ Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009. 120 s. ISBN: 978-80-7357.
- [14] LEDVINKOVÁ Jana. *Daň z přidané hodnoty 2013: úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. 342 s. ISBN 978-80-87480-14-4.
- [15] MACHÁČEK Ivan. *Daň z příjmů fyzických osob 2010: praktická pomůcka k daňové optimalizaci*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. 273 s. ISBN 978-80-7400-188-8.
- [16] MARKOVÁ Hana. *Daňové zákony 2014, úplná znění platná k 1. 1. 2014*. 23. vyd. Praha: Grada publishing, 2014. 272 s. ISBN: 978-80-247-5171-9.
- [17] MARTINEZ Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Praha. 144 s. ISBN: 80-901918-3-5.
- [18] PITNER Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem : k 1.4.2011*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 479 s. ISBN 978-80-7263-676-1.
- [19] RYLOVÁ Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 486 s. ISBN 978-80-7263-724-9.
- [20] SVÁTKOVÁ Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1 vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
- [21] ŠIROKÝ Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.
- [22] ŠIROKÝ Jan. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 249 s. ISBN: 80-7179-413-9.
- [23] ŠIROKÝ Jan. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN: 978-80-7400-005-8.

[24] STARÝ Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Brain team, 2009. 220 s. ISBN: 978-80-87109-15-1.

[25] ŠULC Ivo. *Spotřební daně s komentářem*. 1. vyd. Brno: CP Books, 2005. 146 s. ISBN 80-251-0651-9.

[26] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. vyd. Praha: 1. VOX, 2012. 372 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

b) Tištěná periodika

[27] VÍTOVÁ, Jana. Nemovité věci a DPH. *Praktický poradce v daňových otázkách*. 2014, č. 8. ISSN: 1212-8600

c) Elektronické publikace a ostatní

[28] AKTUÁLNĚ.CZ. *Finanční správa odhalila daňové úniky za 750 milionů*. ČTK [15. 11. 2013]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/domaci/financni-sprava-odhalila-danove-uniky-za-750-milionu/r~62e8201c4e2711e3ae99002590604f2e/>

[29] AKTUÁLNĚ.CZ. *Na slevy už nedosáhne každý. Změny v daňovém přiznání*. Petr Kučera [13. 2. 2014]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/finance/na-slevy-uz-nedosahne-kazdy-zmeny-v-danovem-priznani/r~517072f894ae11e385ea002590604f2e/>

[30] AKTUÁLNĚ.CZ. *Podvodníci s alkoholem promluvili: Lijeme tam savo*. Sabina Slonková [10. 9. 2012]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/domaci/podvodnici-s-alkoholem-promluvili-lijeme-tam-savo/r~i:article:666021/>

[31] BLESK.CZ. *V Ústeckém kraji roste počet nelegálních dovozů minerálních olejů*. ČTK [10. 4. 2014]. Dostupné z: <http://www.blesk.cz/clanek/live-krimi/233339/v-usteckem-kraji-roste-pocet-nelegalnich-dovozu-mineralnich-oleju.html>

[32] BUSINESSINFO.CZ. *Spotřební daň* [online]. BusinessInfo [10. 2. 2014]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/dane/spotrebni-dan.html>

[33] CELNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. *Operace „Tabáček“ odhalila nelegální obchodování s tabákem a milionové daňové úniky*. mj. Mgr. Jiří Barták [12. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/2013/Stranky/operace-tabacek-odhalila-nelegalni-obchodovani-s-tabakem-a-milionove-danove-uniky.aspx>

- [34] CELNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. *Výsledky celního a daňového řízení* [online]. Celní správa [16. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vysledky-celniho-a-danoveho-rizeni.aspx>
- [35] ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. *ARAD systém časových řad: Peněžní agregáty a protipoložky – peněžní agregáty (stavy)* [online]. ČNB [20. 3. 2014]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cnb/STAT.ARADY_PKG.PARAMETRY_SESTAVY?p_sestuid=938&p_strid=AAADA&p_lang=CS
- [36] ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. *ARAD systém časových řad: Vklady klientů podle časového hlediska (Kč)* [online]. ČNB [20. 3. 2014]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cnb/STAT.ARADY_PKG.PARAMETRY_SESTAVY?p_sestuid=13275&p_strid=ABCAB&p_lang=CS
- [37] ČESKÉ NOVINY.CZ. *Metanolová aféra si vyžádala téměř pět desítek životů*. ČTK [27. 2. 2014]. Dostupné z: <http://www.ceskenoviny.cz/regiony/zpravy/profil-metanolova-afera-si-vyzadala-temer-pet-desitek-zivotu/1048606>
- [38] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *HDP Výdajová metoda*. ČSÚ [1. 4. 2014]. Dostupné z: http://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocnkavyber.makroek_vydaj
- [39] DENÍK REFERENDUM. *Daňové úniky v České republice a ve světě*. Tomáš Tožička [17. 8. 2012]. Dostupné z: <http://denikreferendum.cz/clanek/13763-danove-uniky-v-ceske-republice-a-ve-svete>
- [40] EURO.CZ. *Čarování s daněmi z kouře*. Adam Junek [3. 6. 2013]. Dostupné z: <http://euro.e15.cz/archiv/carovani-s-danemi-z-koure-996188>
- [41] EURO.CZ. *Daňový únik v mezích zákona*. Mgr. Rudolf Marek [17. 12. 2009]. Dostupné z: <http://euro.e15.cz/danovy-unik-v-mezich-zakona-822500>. Publikováno také v časopise Euro č.: 51/2009
- [42] FINANCE.CZ. *Obchodníci s lihem budou skládat kauce, prodej bude s koncesí*. Financninoviny.cz [17. 9. 2013]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/399350-obchodnici-s-lihem-budou-skladat-kauce-prodej-bude-s-koncesi/>
- [43] FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňové úniky za téměř 750 miliónů korun odhalila Finanční správa*. Ing. Petra Petlachová [19. 11. 2013]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/danove-uniky-za-temer-750-milionu-korun-odhalila-financni-sprava-4482>

[44] FINANČNÍ SPRÁVA. *Údaje z výběru daní* [online]. FS [20. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

[45] GENERÁLNÍ INSPEKCE BEZPEČNOSTNÍCH SOBRŮ. *Tiskové zprávy: akce „GAJDA“ – nelegální dovoz minerálního oleje, loupež* [online]. GIBS [27. 6. 2012]. Dostupné z: <http://www.gibs.cz/tiskove-zpravy/akce-gajda-nelegalni-dovoz-mineralniho-oleje-loupez>

[46] IDNES.CZ. *Na DPH se v Česku podvádí i u mobilů, ministerstvo hodlá zakročit*. Jitka Vlková [22. 1. 2014]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/dbh-a-prodej-mobilu-v-cesku-dcb-/ekonomika.aspx?c=A140121_192854_ekonomika_ert

[47] IDNES.CZ. *Rok 2014: Minimální zálohy na pojistné pro OSVČ se zvýší, ale jen málo*. Zuzana Kohoutová [27. 12. 2013]. Dostupné z: http://finance.idnes.cz/zalohy-na-pojistne-pro-osvc-v-roce-2014-dvv-/p_dane.aspx?c=A131212_102412_p_dane_zuk

[48] IHNED.CZ. *Daně tvoří přes půlku ceny lahve alkoholu*. Tomáš Volf [16. 9. 2012]. Dostupné z: http://byznys.ihned.cz/zpravodajstvi-cesko/c1-57508590-dane-tvori-pres-pulku-ceny-lahve-alkoholu-podivejte-se-kolik-se-plati-z-rumu-ci-vodky?utm_source=mediafed&utm_medium=rss&utm_campaign=mediafed

[49] MĚŠEC.CZ. *Daně 2014: 10 změn, které přinese nový rok do zaměstnaneckého poměru*. Gabriela Klimánková [2. 12. 2013]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/clanky/dane-2014-10-zmen-ktere-prinese-novy-rok-do-zamestnanecke-ho-pomeru/>

[50] MĚŠEC.CZ. *Nová vláda poškodí malé podnikání, hledá nepřítele a chce zvyšovat daně (GLOSA)*. Arsen Lazarevič [3. 1. 2014]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/clanky/nova-vlada-poskodi-podnikani-hleda-nepriatele-a-chce-zvysovat-dane/>

[51] MIKŠOVSKÝ, Tomáš. *Dvacetimilionová kauce nadějí i jablkem sváru*. Petrol magazín. 2013, č. 5, s. 8.

[52] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Plnění státního rozpočtu se meziročně zlepšilo o 24 mld. Kč* [online]. Bc. Ondřej Šrámek [1. 8. 2013]. Dostupné z:

<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2013/plneni-rozpocetu-se-zlepsilo-o-24-mld-kc-13661>

[53] PENÍZE.CZ. *Daně 2014: dědická se ruší, darovací podrazí, z převodu nemovitostí se zjednoduší.* Petra Dlouhá [17. 12. 2013]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/dan-z-prijmu/277429-dane-2014-dedicka-se-rusi-darovaci-podrazi-z-prevodu-nemovitosti-se-zjednodusi>

[54] PODNIKATEL.CZ. *Reverse – charge* [online]. Podnikatel.cz [20. 2. 2014]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/specialy/dph/reverse-charge/>

[55] PODNIKATEL.CZ. *Metanolová aféra pomáhá pálenicím, lidi chtějí prověřený a levný alkohol.* Zdeněk Vesecký [13. 9. 2013]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/metanolova-afera-pomaha-palenicim-lidi-chteji-provereny-a-levny-alkohol/>

[56] PODNIKATEL.CZ. *Milionové kauce, další vládní krok k omezení černého trhu s alkoholem.* Zdeněk Vesecký [25. 2. 2013]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/milionove-kauce-dalsi-vladni-krok-k-omezeni-cerneho-trhu-s-alkoholem/>

[57] PODNIKATEL.CZ. *Roste počet podnikatelů? Zjistili jsme, jak se to má doopravdy.* Daniel Morávek [25. 7. 2013]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/roste-pocet-podnikatelu-zjistili-jsme-jak-se-to-ma-doopravdy/>

[58] PODNIKATEL.CZ. *Výrobci lihovin: Za rozmachem pančovaného alkoholu stojí i vysoké daně.* Daniel Morávek [12. 9. 2012]. Dostupné z: <http://ohrozeni.podnikatel.cz/clanky/vyrobc-lihovin-za-rozmachem-pancovaneho-alkoholu-stoji-i-vysoke-dane/>

[59] PODNIKATEL.CZ. *Změny v DPH matou podnikatele, za posledních 20 let už šestkrát.* Zdeněk Vesecký [29. 1. 2013]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-dph-matou-podnikatele-za-poslednich-20-let-uz-sestkrat/>

[60] POLICIE ČESKÉ REPUBLIKY. *Další stomilionový daňový únik* [online]. Mgr. Jaroslav Ibehej [19. 4. 2012]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/dalsi-stomilionovy-danovy-unik.aspx>

- [61] SAGNIT.CZ. *Daňový únik* [online]. Sagnit [10. 2. 2014]. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_109.htm
- [62] TERRINVEST. Analýza činnosti finančních úřadů [online]. Terrinvest, E-Office [20. 2. 2014]. Dostupné z: <http://www.terrinvest.cz/e-office/analyza-cinnosti-financnich-uradu>
- [63] TÝDEN.CZ. *Kauza metanol: obžalování odpovědnost za mrtvé necítí*. ČTK [3. 3. 2014]. Dostupné z: http://www.tyden.cz/rubriky/domaci/krimi/kauza-metanol-obzalovani-odpovednost-za-mrtve-neciti_299906.html#.U0WEH_1_uCn
- [64] ÚČETNÍ KAVÁRNA. *Vývoj sazby daně z příjmů fyzických osob* [online]. Účetní kavárna [10. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-fyzickych-osob/>
- [65] ÚČETNÍ KAVÁRNA. *Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob* [online]. Účetní kavárna [10. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-fyzickych-osob/>
- [66] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění
- [67] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), v platném znění
- [68] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění
- [69] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění
- [70] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění
- [71] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění
- [72] Zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, v platném znění

Seznam zkratk

DPH	daň z přidané hodnoty
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPPO	daň z příjmů právnických osob
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
FÚ	finanční úřad
HDP	hrubý domácí produkt
PO	právnická osoba
SE	stínová ekonomika
SPD	spotřební daň
ZDP	zákon o dani z příjmů
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty
ZoSD	Zákon o spotřební dani

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25. 4. 2014

Škutová

Pavčina Škutová

Seznam příloh

- Příloha č. 1 Prvopočátky a historie daní
- Příloha č. 2 Daňová teorie a její základní pojmy
- Příloha č. 3 Analýza činnosti finančních úřadů
- Příloha č. 4 Podkladový materiál – Vývoj peněžního agregátu M1
- Příloha č. 5 Podkladový materiál – Netermínované vklady
- Příloha č. 6 Podkladový materiál – HDP výdajovou metodou (běžné ceny)